مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي

(دراسة ميدانية في إدارة الفحص والمطالبات الضريبية في دولة الكويت)

The Extent of Compliance of the Tax Auditor Commitment with Requirements of Practice Auditing and the Effect of this on Increasing the Effectiveness of Tax Auditing

(A field Study in the Inspection and Tax Claims Department in the State of Kuwait)

إعداد الطالبة

قوت جاسم يوسف حماده

401130035

إشراف

الدكتور علي عبدالغني اللايذ

قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة الشرق الاوسط

2014

التفويض

أنا قوت جاسم يوسف حماده أُفوّض جامعة الشرق الأوسط بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً وإلكترونياً للمكتبات، أو المنظمات، أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الاسم: قوت جاسم يوسف حماده

التاريخ: 18 / 1 / 2014

التوقيع:

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها:

مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي (دراسة ميدانية في إدارة الفحص والمطالبات الضريبية في دولة الكويت).

وقد أجيزت بتاريخ 18 / 1 / 2014

الاسم	أعضاء لجنة المناقشة	التوقيع
الدكتور: علي عبد الغني اللايذ	رئيساً ومشرفاً	....
الدكتور: عبد الله احمد الدعاس	عضواً داخلياً	....
الدكتور: عادل محمد القطاونة	عضواً خارجياً	....

الشكر والتقدير

الحمد لله أولا وأخيرا على جزيل عطائه، الحمد لله الذي أعانني وسدد خطاي، وألهمني الطموح ومن علي بفضله في إنجاز هذه الرسالة.

أتوجه بالشكر وخالص العرفان للدكتور علي اللايذ الذي منّ علّي بوافر علمه ونبل أخلاقه، فكان نعم المشرف الحريص على إنجاز العمل وتوجيهي بأفكار نيرة ومعلومات ثرية عصرية، فجزاه الله الخير كله، وجعل علمه أجراً وثواباً في ميزان حسناته.

لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر إلى السادة الأفاضل عضوي لجنة المناقشة الموقرين الدكتور عبدالله الدعاس والدكتور عادل القطاونة على ما بذلاه من جهد في قراءة الرسالة، وعلى عمق مقترحاتهما مما يثري الرسالة.

كما أتقدم بعظيم الامتنان والعرفان إلى جامعة الشرق الأوسط ممثلة برئيسها وأعضاء الهيئة التدريسية والإدارية فيها.

لا يفوتني أن أشكر كل من قدم لي المساعدة والمشورة وساهم في إنجاز هذه الرسالة، وأخص بالذكر من استجاب في تعبئة الاستبانة السادة مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت.

والله الموفق

الإهداء

إلى.........

أمي وأبي... إجلالاً وتقديراً

إخواني وأصحابي... حبّا ووفاءً

وطني الحبيب..تمجيداً واعتزازاً

أهدي هذه الرسالة

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

الملخص

مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي

(دراسة ميدانية في إدارة الفحص والمطالبات الضريبية في دولة الكويت)

إعداد: قوت جاسم يوسف حماده

إشراف: الدكتور علي عبدالغني اللايذ

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي من وجهة نظر مدققي الحسابات والعاملين في مكاتب التدقيق. ولتحقيق هدف الدراسة واختبار الفرضيات فان الباحثة تعاملت مع نوعين من البيانات هما البيانات الثانوية والبيانات الأولية، وتكون مجتمع الدراسة من مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت والبالغ عددها (47) مكتب تدقيق مرخص ومزاول للمهنة، أما عينة الدراسة فتم اختيارها من مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت، وتكونت من (211)مستجيباً .

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها: وجود أثر ذي دلالة إحصائية لالتزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق (المتطلبات التشريعية، المتطلبات الشخصية، والمتطلبات الوظيفية) في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي وذلك من وجهة نظر من مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت.

وعلى ضوء تلك النتائج أوصت الدراسة بضرورة أن تهتم التشريعات الضريبية في دولة الكويت بمعايير التدقيق الدولية، ومعايير التدقيق المتفق عليها، للاستفادة منها في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، من عدة جوانب كإجراءات وأساليب التدقيق وإعداد التقرير وصفات ومؤهلات المدقق الضريبي، وحثه على بذل العناية المهنية اللازمة.

Abstract

The Extent of Compliance of the Tax Auditor Commitment with Requirements of Practice Auditing and the Effect of this on Increasing the Effectiveness of Tax Auditing
(A field Study in the Inspection and Tax Claims Department in the State of Kuwait)

Prepared by:
Qout Jassim Yousif Hamada
Supervised by:
Dr. Ali Al-laith

This study aimed to investigate the extent of compliance of the tax auditor commitment with requirements of practice auditing and the effect of this on Increasing the effectiveness of tax auditing. To achieve the objective of the study and testing of hypotheses، the researcher has dealt with two types of data are of secondary data and primary data، the study population consisted of audit firms operating in the State of Kuwait and the (47) Audit Bureau of licensed and practicing the profession، and the study sample selected from auditors working in the office audit of the State of Kuwait، and consisted of 211 respondents .

The study found a number of results، most notably: the existence of the effect of a statistically significant commitment to checker tax requirements for the exercise of the audit profession (legislative requirements, personal requirements، and functional requirements) to improve the effectiveness of the tax audit، from the point of view of the auditors involved in auditing offices in the State of Kuwait.

In light of these findings the study recommended the need to take care of tax legislation in the State of Kuwait standards of international auditing and auditing standards agreed upon، for use in improving the efficiency of tax audit، from several aspects as measures and methods of auditing and preparation of the report and the qualities and qualifications of the auditor tax، and urged him to make professional care needed.

الفصل الأول

مقدمة عامة للدراسة

1-1 تمهيد

1-2 مشكلة الدراسة وعناصرها

1-3 أهداف الدراسة

1-4 أهمية الدراسة

1-5 فرضيات الدراسة

1-6 أنموذج الدراسة

1-7 مصطلحات الدراسة

1-8 حدود الدراسة

الفصل الأول

مقدمة عامة للدراسة

1-1 تمهيد

نظراً للأهمية القصوى التي تحتلها الإيرادات الضريبية في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فقد خصصت لها الدول المختلفة إدارة متخصصة في فرض الضريبة وجبايتها، وشرّعت القوانين الناظمة لهذه العملية كي لا تخضع للممارسات الشخصية وحسب أهواء وقدرات القائمين عليها. وكثيراً ما نجد أن دور الإدارة الضريبية في بعض الدول، لا يتدخل بوضع التشريعات الضريبية، وإنما يتمحور دورها حول التأكد من مدى صحة الالتزامات الضريبية التي يصرح عنها المكلفون في إطار التقدير الشخصي أو الذاتي، بهدف مراقبة وحفظ الايرادات الضريبية لكشف ومنع الغش والاحتيال أو التهرب والتجنب الضريبي المحتمل، وكثيرا ما تتشدد في فرض الغرامات والعقوبات القانونية المترتبة في حال أدى التدقيق الضريبي الى كشف مثل هذه الحالات من جهة، والتركيز على اكتشاف أسباب عدم امتثال أو التزام المكلفين والعمل على تلافيها من جهة أخرى (Arens, 2006, p: 13)

تتطلب عملية تقدير وفرض الضرائب، الفحص والتدقيق الضريبي لحسابات المكلفين المقدمة لإدارة الفحص والمطالبات الضريبية، والمرفقة بالإقرارات الضريبية السنوية، والتأكد من صحتها ومدى تمثيلها للواقع، وتعتبر هذه المهمة من المهام الرئيسية التي يقوم بها مدقق

الضريبة، وذلك كخطوة تمهيدية لعملية تقدير الضريبة، والتي يجب فرضها على دخل المكلف ومبيعاته.

ولّما كانت العدالة في فرض الضرائب هي من أهم مبادئ وغايات التشريع الضريبي بشكل عام، بالإضافة إلى الأهمية القصوى للإيرادات الضريبية ومحاولة زيادتها في كثيرٍ من البلدان، فان هاتين الغايتين ليستا بالأمر السهل، فلا بد من الاهتمام بالتدقيق الضريبي لدوره في تحقيق هذه الغايات (مطر، 2012، ص11).

علاوة على الهدف المالي للضريبة في رفد خزينة الدولة بالإيرادات فلها أهداف أخرى، كالأهداف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية المختلفة، فلابد من الاهتمام بالكيفية التي يتم بها تحقيق هذه الأهداف ومنها آليات فرض الضرائب وممارسة مدققوا الضرائب لأعمال التدقيق الضريبي (الفريجات، 2009، ص17).

ولتحقيق هدف فرض الضرائب بأصولٍ علمية وبالشكل الذي يراعي العدالة ويقلل من قضايا المنازعات الضريبية بين دافعي الضرائب والإدارة الضريبية، ويعزز الاستجابة الطوعية لدى المكلفين في تقديم إقرارات ضريبية صحيحة، فلا بد من ان يتم تحديد الوعاء الضريبي بشكل دقيق، ومن ثم تحديد الدخل المحاسبي وقياسه وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عموماً، وتحديد الدخل الخاضع للضريبة وفقاً للتشريعات الضريبية، فإذن لابد من أن يتولى عملية التدقيق والتقدير الضريبي أشخاص من ذوي المؤهلات العلمية في المحاسبة أو المالية أو القانون، ومن لديهم التدريب والمهارة الكافية في أعمال التدقيق، سيما وان هناك تطوراً مستمراً في أساليب التدقيق الحديث (عثمان، 2008، ص44).

نظراً للتطور الهائل في المجال الالكتروني، وخاصةً التطورات الحاصلة فيما بات يعرف بالتجارة الالكترونية والصعوبات التي تعتري عملية تحديد الدخل الخاضع للضريبة لهذا النوع من التجارة وكيفية الحصول على أدلة الإثبات اللازمة وغيرها من الأمور المتعلقة بالدخل الخاضع للضريبة، فان ذلك مواكبة هذه التطورات من خلال توفير المتطلبات اللازمة لممارسة مهنة التدقيق الضريبي.

1-2 مشكلة الدراسة وعناصرها

إن القائمين على أعمال التدقيق الضريبي هم من موظفي الضرائب المعيَّنين والتابعين إلى الجهاز الحكومي في دولة الكويت. وبالتالي فان بعض المدققين الضريبيين يعتمدون في الواقع العملي على سلطتهم الوظيفية، أو ما يطلق عليه البعض التعسف باستخدام الحق في فرض الضرائب أكثر من الإعتماد على المهارة والكفاءة في أعمال التدقيق الضريبي وفرض الضرائب بأسلوب علمي مقنع وعادل، مما ينتج عنه عدم الامتثال الضريبي وكثرة المنازعات الضريبية، واللجوء إلى القضاء لكون قرار المدقق الضريبي في فرض الضريبة ضعيف، ولا يستند إلى أدلة إثبات محاسبية وقرائن مقنعة ذات حجية قوية في إثبات الدخل الخاضع للضريبة، فيكون الحكم في صالح المكلف. بتخفيض الضريبة المقدرة.

وبما أن الذي يقدر الضريبة ويفرضها هو الذي يتولى مهام التدقيق الضريبي في دولة الكويت، فانه لابد من أن يمتاز بمؤهلات علمية ومهارات عملية تؤهله للقيام بمهام التدقيق الضريبي.

من الملاحظ إن الممارسة العملية لا تراعى فيها المتطلبات اللازمة لممارسة مهنة التدقيق الضريبي وهي متطلبات تشريعية وشخصية ووظيفية، مما يجعل مخرجات التدقيق الضريبي لا تفي بالغرض المطلوب ولا تحقق النتائج المرجوة.

إن الغرض من هذه الدراسة هو معرفة مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق (التشريعية، والشخصية، والوظيفية) واثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، وذلك من خلال دراسة ميدانية في مكاتب التدقيق الكويتية.

يمكن تحقيق هذا الغرض من خلال الإجابة على التساؤل الآتي: **ما مدى تأثير التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي من وجهة نظر مدققي الحسابات والعاملين في مكاتب التدقيق ؟** وينبثق عن هذا التساؤل عدد من الأسئلة هي:

السؤال الفرعي الأول:

هل يؤثر التزام المدقق الضريبي **بالمتطلبات التشريعية** في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي من وجهة نظر مدققي الحسابات والعاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت؟

السؤال الفرعي الثاني:

هل يؤثر التزام المدقق الضريبي **بالمتطلبات الشخصية** في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي من وجهة نظر مدققي الحسابات والعاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت؟

السؤال الفرعي الثالث:

هل يؤثر التزام المدقق الضريبي **بالمتطلبات الوظيفية** في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي من وجهة نظر مدققي الحسابات والعاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت؟

3-1 أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- التعرف على أثر التزام المدقق الضريبي بالمتطلبات التشريعية في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي.

2- التعرف على أثر التزام المدقق الضريبي بالمتطلبات الشخصية في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي.

3- التعرف على أثر التزام المدقق الضريبي بالمتطلبات الوظيفية في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي.

4-1 أهمية الدراسة

إن التدقيق الخارجي الفاعل والكفؤ سيؤدي بالتأكيد إلى تحسين فاعلية التقدير الضريبي، من خلال توفيره كماً من المعلومات ذات الجودة العالية واللازمة لترشيد قرارات التقدير وفرض الضرائب، مما يزيد من حجم الإيرادات الضريبية من جهة، ومن جهة أخرى يقلل من حجم التهرب الضريبي، ومن قضايا المنازعات الضريبية ويقلص الدورة الضريبية برمتها، وكل ذلك سيؤدي إلى مبدأ العدالة الضريبية المنشودة.

هناك ضرورة لإجراء هذه الدراسة في الواقع العملي في إدارة الفحص والمطالبات الضريبية في دولة الكويت من خلال معرفة وجهة نظر مدققي الحسابات والعاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت، وهناك عدة أطراف ستستفيد من مخرجات التدقيق الضريبي الفاعل

والكفء كإدارة فحص ومطالبات ضريبية، والمكلفين المختلفين وكذلك المستشارين الماليين ومكاتب التدقيق والباحثين والمجتمع الكويتي بشكل عام، فالإيرادات الضريبية ستنعكس على الخدمات المختلفة المقدمة من قبل الحكومة الكويتية لمواطنيها.

من هنا ونظراً لأهمية الإيرادات الضريبية، ولما للتدقيق الضريبي من الأهمية بمكان في عملية فرض الضرائب، لما يوفره من معلومات ضرورية لترشيد قرارات التقدير الضريبي، فقد جاءت هذه الدراسة للمساهمة في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، من خلال عرضها لمجموعة من العناصر والمتغيرات التي تشكل في مجملها متطلبات لممارسة مهنة التدقيق والتي لها أثر بالغ في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي.

1-5 فرضيات الدراسة

بُنيت هذه الدراسة على مشكلة محددة وبناءً على الأسئلة المستنبطة منها فإنه يمكن صياغة **الفرضية العدمية الرئيسة** الآتية: **لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي.** وينبثق عن هذه الفرضية عدد من الفرعيات هي:

الفرضية الفرعية الأولى:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المدقق الضريبي **بالمتطلبات التشريعية** في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي.

الفرضية الفرعية الثانية

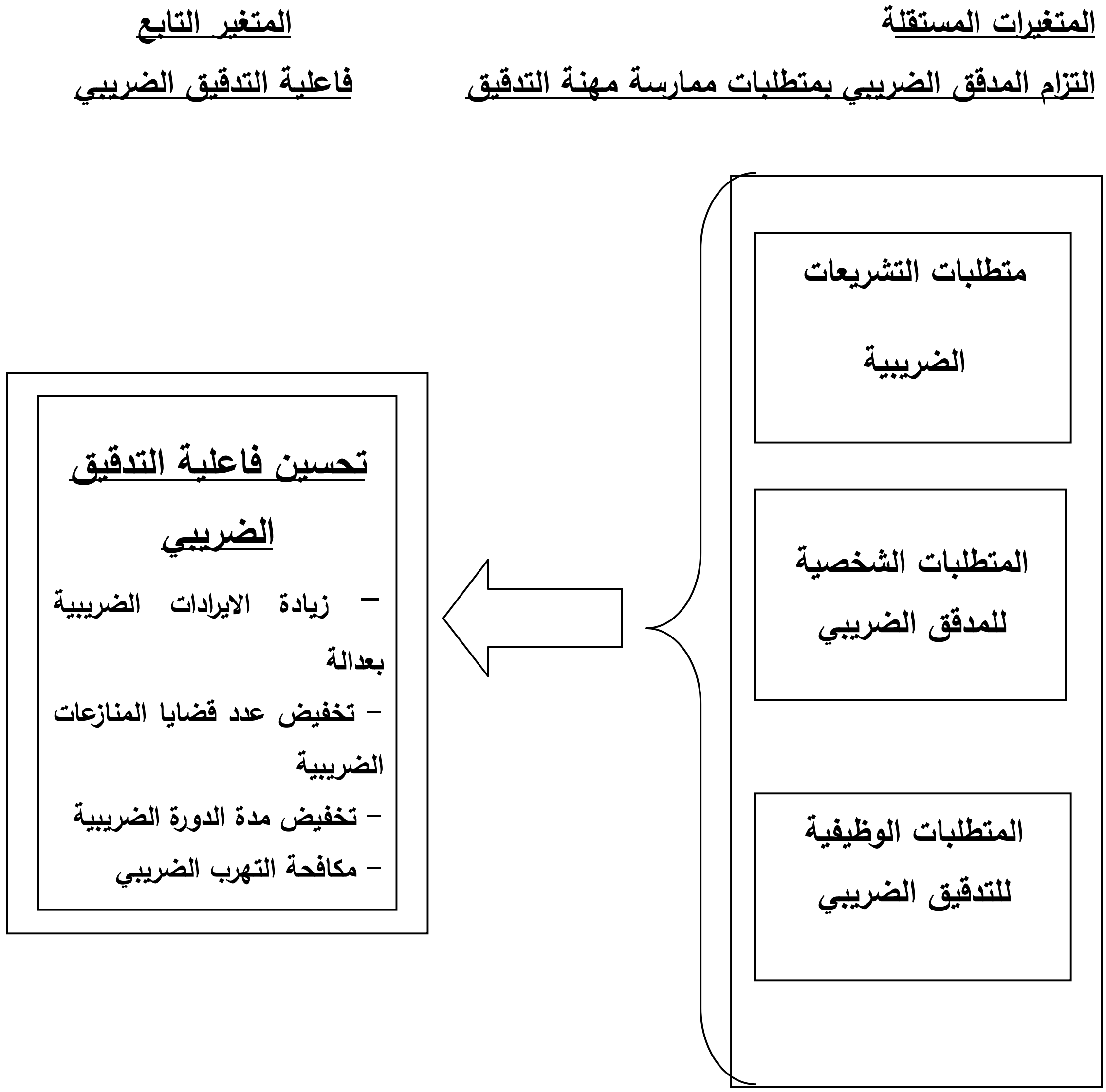
لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المدقق الضريبي **بالمتطلبات الشخصية** في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي.

الفرضية الفرعية الثالثة:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المدقق الضريبي **بالمتطلبات الوظيفية** في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي.

6-1 أنموذج الدراسة

قامت الباحثة بتصميم وتطوير نموذج خاص بهذه الدراسة. والشكل التالي يوضح علاقات هذه المتغيرات.



الشكل (1)

نموذج الدراسة

المصدر: النموذج من إعداد الباحثة.

7-1 مصطلحات الدراسة

المتطلبات التشريعية الضريبية: وتتمثل بمجموعة من المتطلبات الخاصة بقانون ضريبة الدخل، والأنظمة والتعليمات التي يصدرها الوزير بناءً على تنسيب المدير لتنفيذ أحكامها، وتتمثل بمتطلب الثبات النسبي، ومتطلب الوضوح، والتوافق مع معايير المحاسبة الدولية والتوافق مع معايير التدقيق الدولية (القانون رقم 2 لسنة 2008 والتعديلات والتفسيرات الملحقة به).

المتطلبات الشخصية: وهي مجموعة الصفات الشخصية الواجب توفرها في المدقق الضريبي، كالمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، الخبرة العملية، القدرات الذهنية والحكم الشخصي والتحلي بالمعايير الأخلاقية كالنزاهة والأمانة والاستقامة (القانون رقم 2 لسنة 2008 والتعديلات والتفسيرات الملحقة به).

المتطلبات الوظيفية: وهي مجموعة المهام التي تتطلبها مهنة التدقيق الضريبي، كالدورات التدريبية، حجم العمل، أسلوب العمل، متابعة التطورات العلمية والتكنولوجية وتوفر نظام كفء للمعلومات (القانون رقم 2 لسنة 2008 والتعديلات والتفسيرات الملحقة به).

فاعلية التدقيق الضريبي: وهي تتمثل بمدى تحقيق التدقيق الضريبي لأهدافه المتمثلة بزيادة الإيرادات الضريبية بعدالة، وتخفيض عدد قضايا المنازعات الضريبية، وتخفيض مدة الدورة الضريبية، ومكافحة التهرب الضريبي (Brouno & Feld, 2012, p: 32).

8-1 حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

1- الحدود المكانية: تم إجراء هذه الدراسة في مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت المرخصة والمسموح لها بمزاولة المهنة.

2- الحدود البشرية: اقتصرت هذه الدراسة على آراء مدققي الحسابات والعاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار النظري

2-1 مفهوم التدقيق الضريبي

2-2 أهداف التدقيق الضريبي

2-3 أنواع التدقيق الضريبي

2-4 مقومات التدقيق الضريبي

2-5 معايير التدقيق المقبولة عموماً لمهنة التدقيق الضريبي

2-6 أهمية معايير التدقيق الدولية في التدقيق الضريبي

2-7 محددات فاعلية التدقيق الضريبي

2-8 مفهوم الضريبة

2-9 مميزات الضريبة

2-10 أهداف النظام الضريبي

2-11 قواعد فرض الضرائب وأثرها في التدقيق الضريبي

2-12 مشروعية فرض الضرائب وعلاقتها بالتدقيق الضريبي

2-13 واقع ومتطلبات الضريبة في دولة الكويت

2-14 إجراءات التدقيق الضريبي في دولة الكويت

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

يهدف هذا الفصل إلى التعريف بالمفاهيم المتعلقة بالتدقيق الضريبي وأهدافه وأنواعه ومقوماته ومعايير التدقيق المقبولة عموماً لمهنة التدقيق الضريبي. وكذلك أهمية هذه المعايير في التدقيق الضريبي، كذلك تم التحدث عن مفهوم الضريبة ومميزاتها وأهدافها وقواعد فرض الضرائب وأثرها في التدقيق الضريبي، إضافة إلى بيان مشروعية فرض الضرائب وعلاقتها بالتدقيق الضريبي، فضلا عن انه تم الحديث عن واقع ومتطلبات الضريبة في دولة الكويت، وإجراءات التدقيق الضريبي في دولة الكويت، وذلك للوصول إلى إطار مفاهيمي نظري متكامل يُعَد أساساً للدراسة الميدانية، وتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين بحيث يتناول المبحث الأول الإطار النظري للدراسة، ويتناول المبحث الثاني مراجعة لأهم الأدبيات التي غطتها الدراسات السابقة حول موضوع الدراسة الحالية.

المبحث الأول: الإطار النظري

2-1 مفهوم التدقيق الضريبي

لقد أولت بعض الإدارات الضريبية الحديثة وخاصةً الإدارة الضريبية الأمريكية، اهتماماً متزايداً في تطوير أعمال التدقيق الضريبي، معتمدة بشكل أساسي على علم تدقيق الحسابات في استيعاب المفاهيم الضرورية لأعمال التدقيق، ووضع القواعد والإجراءات اللازمة لتأدية تلك الأعمال، وهذا يعود إلى التشابه الكبير بين التدقيق الضريبي وتدقيق

الحسابات من جهة، وبين كل من دور المدقق الضريبي ومدقق الحسابات من جهة أخرى، سيما وأن أدبيات تدقيق الحسابات تصنف أعمال التدقيق الضريبي في باب تدقيق الالتزام (compliance Auditing) كما تصنف المدققين الضريبي في باب أنواع المدققين (Types of Auditors) (Arens etal, 2006, p:24)

لقد ورد في تعريف التدقيق الضريبي أنه" عملية جمع وتقييم وتوثيق المعلومات المصرح عنها من قبل المكلف بموجب البيان الضريبي لتحديد الالتزام الضريبي الصحيح مدعماً بتأويل منطقي لقوانين الضرائب" (California franchise Tax board, 2003, p: 13).

وعرف (Arens, 2006, p: 23) التدقيق الضريبي بأنه" جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح عنها بموجب البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف لتحديد فيما اذا كان صافي الدخل الخاضع للضريبة قد تم التوصل إليه بما يتفق وأحكام قانون ضريبة الدخل".

وترى الباحثة من خلال التعاريف أعلاه أن التدقيق الضريبي هو تأكيد معقول عن صحة البيانات والمعلومات الواردة في الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف والبيانات المالية المرفقة به من خلال جمع الأدلة والقرائن اللازمة لإبداء رأي فني محايد من قبل مدقق ضريبي مؤهل فنياً ومستقل حول مدى الالتزام بالقوانين الضريبية المعمول بها، والتصريح بعدالة عن الضريبة الواجب دفعها، وإيصال نتيجة الفحص والتحقق إلى إدارة الفحص والمطالبات الضريبية في دولة الكويت.

2-2 أهداف التدقيق الضريبي

يمكن بيان أهم أهداف التدقيق الضريبي بما يلي:

1- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المدرجة في الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف وتحقيق العدالة الضريبية، وان إمكانية الابتعاد عن التقدير الجزافي هي إحدى أهم الأسباب للتوجه إلى الفحص الضريبي لتوفير الحجة المستندة على الأدلة والقرائن الثبوتية للسلطة المالية، في حالة اعتراض المكلف على التقدير، إذ يتم عرض الموضوع على لجان الاعتراض لتحقيق العدالة الضريبية. (الدليمي، 2005، ص29).

2- تقليل فرص التهرب الضريبي، حيث يساعد الفحص الضريبي بصورة عامه على مكافحة التهرب الضريبي والتقليل منه، ويصبح رادعا أمام المكلفين قبل القيام بعملية التهرب، عندما يتولد لديهم الشعور بان عملية الفحص الضريبي اللاحقة تؤدي إلى اكتشاف عملية التهرب وما يتبع ذلك من عقوبات، (Edward, 1989, p:507).

ويضيف (سلامة، 2002، ص66) علاوة على الأهداف أعلاه الأهداف الآتية:

1- التحقق من صحة تطبيق القواعد والأصول المحاسبية والقانونية

2- حماية حقوق الخزينة العامة والمحافظة على نصيبها من أرباح المكلفين.

3- زيادة الإيرادات الضريبية وفق مبدأ العدالة.

4- تخفيض عدد قضايا المنازعات الضريبية، وزيادة الالتزام الطوعي لدى المكلفين.

5- تخفيض الدورة الضريبية لأقصر فترة زمنية ممكنة.

2-3 أنواع التدقيق الضريبي

يأخذ التدقيق الضريبي أشكالاً أو أنواعاً عدة، تختلف من حيث النطاق والمكان والوقت الذي تجري فيه عملية التدقيق، وهي جميعها لا تتعارض مع أنواع تدقيق الحسابات بل تنضوي تحتها، وأن اختلاف بعض الإجراءات يعود لاختلاف الجهة التي تطلب التدقيق أو لاختلاف من يقوم بعملية التدقيق فالمدقق الضريبي هو موظف حكومي بينما مدقق الحساباتيكون مستقلاً عن أي جهة، وأن الفحص الضريبي أساساً هو وظيفة يقوم بها شخص مهني ذو خبرة وكفاءة عالية يجب أن يكون مؤهلاً علمياً وعملياً، ويمكن تقسيم الفحص الضريبي إلى أنواع عدة كما يلي:

أولاً : وفقاً للنطاق:

وهذا النوع من التدقيق يقسم إلى نوعين هما: (محمد ومحمد، 2011، ص114)

1- التدقيق الشامل: ويقصد به تدقيق جميع الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين حيث يقوم المدقق الضريبي بتدقيق جميع القيود الواردة في الدفاتر والسجلات وجميع المستندات وأعمال الترحيل والجمع والترصيد ثم الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للتحقق من أن جميع العمليات مثبتة بانتظام وأنها صحيحة وأن جميع الدفاتر والسجلات وما ورد فيها من حسابات أو بيانات سليمة وليس فيها أية أخطاء أو غش أو تلاعب.

2- التدقيق الجزئي (الانتقائي): ويقصد به خضوع نسبة محددة من الإقرارات الضريبية المقدمة والملفات لفحص دقيق في ضوء محددات ومؤشرات معينة، في حين تقبل باقي الإقرارات بالحالة التي أعدت عليها أي قبولها كما وردت من المكلفين دون تعديل، ولكن يجب

إخضاعها للتدقيق مرة كل ثلاث سنوات مثلاً أو سنة بعد سنة وحسب قناعة الإدارة الضريبية، أي يجب أن لا تقبل باستمرار نظراً لتجنب استغلال هذا النوع للتهرب الضريبي.

ثانياً: وفقاً لمكان التدقيق:

وهذا النوع من التدقيق يقسم إلى نوعين هما: (محمد ومحمد، 2011، ص116)

1- التدقيق المكتبي: وهنا يقوم المدقق الضريبي بدراسة الإقرارات المحولة إليه (والتي لم يتم قبولها ضمن عينة الإقرارات المقبولة)، وعلى ضوء ذلك يقرر قبولها مكتبياً دون الذهاب لمركز عمل المكلف وتدقيق حساباته وذلك لقناعته بعدالتها وصحة ما ورد فيها بناءً على المعلومات المتوفرة لديه في ملف المكلف وسيرته الضريبية.

2- التدقيق الميداني: وبموجبه يقوم المدقق الضريبي بتدقيق حسابات المكلف في مكان عمله وذلك بعد أن يتبين له أن البيانات الضريبية الواردة في الإقرارات غير عادلة.

ثالثاً: وفقاً للتوقيت:

وهذا النوع من التدقيق يقسم إلى نوعين هما: (محمد ومحمد، 2011، ص117)

1- التدقيق الاستباقي: وهو تدقيق قبل تقديم الإقرار الضريبي، وذلك لكي يحفز المكلف على تقديم إقرار صحيح، ولكن هذا النوع نادر الحدوث لعدم تفرغ المدققين الضريبيين على الأغلب.

2- التدقيق اللاحق: وهو تدقيق يتم بعد تقديم الإقرار الضريبي.

2-4 مقومات التدقيق الضريبي

هناك عدة مقومات يحتاج إليها التدقيق الضريبي ويجب توفرها لتنفيذها على أكمل وجه، وهي: (عثمان، 2008)

1- المدقق الضريبي المؤهل:

لا بد من أن يكون هناك شخص مؤهل علمياً ومدرب عملياً ولديه الخبرة الكافية لممارسة مهنة التدقيق الضريبي، ولا يمكن أن يتقن هذه المهنة من يفتقد للمؤهل العلمي أو الخبرة العملية.

2- التشريع الضريبي:

فلا يجوز أن تفرض ضريبة إلا بتشريع خاص بفرض تلك الضريبة، فليس من السهولة بمكان أن يقوم المكلفين بدفع الضريبة تبرعاً منهم دون أن يكونوا ملزمين بقانون يوجب دفعها ويخالف غير الملتزمين من جهة، وينظم عملية فرض الضرائب ومقدارها من جهة أخرى.

3- متطلبات وظيفية:

وهي الواجبات والمهام التي يستدعي توافرها لمهنة التدقيق الضريبي، كعقد دورات دورات تدريبية لاكتساب المدقق مهارات جديدة في مجال العمل، كذلك بيان حجم العمل المطلوب من المدقق، وأسلوب تأديته، مع متابعة مستمرة للتطورات العلمية والتكنولوجية، فضلا عن توفر نظام كفء لجمع المعلومات.

4- توفر نظام للمعلومات والبيانات المحاسبية عن الوعاء الضريبي:

لا بد من توفر قاعدة بيانات لدى الإدارة الضريبية يرجع إليها المدقق الضريبي بحيث تحتوي معلومات عن استيراد المكلف وفروعه وأنشطته، وتتوقف فاعلية نظام المعلومات المحاسبية هذا على قدرة وسلطة الإدارة الضريبية في الحصول على المعلومات اللازمة من الجهات المختلفة وقدرة وكفاءة المدقق الضريبي في كيفية استغلال هذه المعلومات والاستفادة منها في تقريره (عثمان، 2008).

2-5 معايير التدقيق المقبولة عموماً لمهنة التدقيق الضريبي

يقوم التدقيق في جزء كبير من إجراءاته على الأحكام الشخصية للمدقق الضريبي، وأن هذه الأحكام تتفاوت تفاوتاً كبيراً من شخص لآخر، تبعاً لقدرته الشخصية والعلمية ونوعية تدريبه المهني، والمعايير الأخلاقية التي يتحلى بها، فإن المنظمات المهنية في الدول المتقدمة ورغبة منها في تقليل مدى هذا التفاوت، وفي زيادة موضوعية الأحكام الشخصية، فيما يختص بعمليات التدقيق، فقد أوصت لجنة معايير التدقيق المقبولة عموماً، Generally Accepted Auditing Standards GAAS بمجموعة من المعايير التي قبلت قبولاً عاماً كي تكون أساساً يعتمد عليه أعضاؤها عند قيامهم بأداء خدماتهم (القاضي، ودودح، 2009).

ويشير (عبد الله، 2007) إلى " إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة، وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة، ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في ضوئها، ويسيرون على هديها في كافة مراحل العمل، ولمهنة تدقيق الحسابات

معايير متعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدمة محاسبياً، وهذه المعايير هي المرشد للقضاء وللمحاكم وللمحاسبين للمهنة وللدارسين أو المدرسين لهذا العلم".

وتتضمن معايير التدقيق ثلاث مجموعات وهي المعايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير التقرير. وفيما يلي شرح موجز لكل منها: (ميالة، 2010)

المجموعة الأولى: المعايير العامة General Standards:

تهتم هذه المعايير بالتأهيل والصفات الذاتية والشخصية للمدقق الضريبي وعلاقتها بكفاية ونوعية الأداء المطلوب وبالتالي فإنه على المدقق قبل التعاقد على مهمة التدقيق أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها واستيفائها عند أداء هذه المهمة. وهذه المعايير هي:(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2011)

1- التأهيل العلمي والعملي للمدقق الضريبي: حيث يجب أن يتم فحص القوائم المالية وإجراءات التدقيق من قبل أشخاص لديهم التأهيل العلمي والعملي كمدققين، وأن يكون لديهم المعرفة العلمية، والخبرة العملية، والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق، فيجب أن يحصل على شهادة علمية في المحاسبة أو في أحد التخصصات العلمية ذات العلاقة، ويتطلب التدريب المهني الملائم مواصلة الدراسة، ومداومة الاطلاع على المجلات المهنية والنشرات والبيانات التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية والرسمية التي تعنى بالمحاسبة. كما ينطوي التدريب على الاشتراك بإنتظام في الاجتماعات والندوات التي تعقدها المنظمات المهنية، التي تهتم ليس بالمحاسبة فحسب، وإنما بالعلوم ذات العلاقة بالمحاسبة كإدارة الأعمال والإقتصاد والإحصاء والضرائب وغيرها.

2- الإستقلال العقلي المحايد: يجب أن يكون لدى المدقق الضريبي اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بعملية التدقيق الضريبي، وهو جوهر عملية التدقيق والمميّز لها، وطبقاً لهذا المعيار فإنه يجب على المدقق ألا يعبر عن رأي في القوائم المالية لمشروع ما، إلا إذا كان هذا المدقق الضريبي مستقلاً استقلالاً تاماً، فهذا الاستقلال والحياد يعتبر ضرورة لا غنى عنها إذ أن من شأنها أن تضفي مزيداً من الثقة على البيانات المالية التي يبدي رأيه فيها بصفته خبيراً مستقلاً ومحايداً. ويغطي الاستقلال ناحيتين هامتين لا تكفي إحداهما عن الأخرى، هما الإستقلال في الواقع (Independence in fact). والإستقلال في الظاهر (Independence in appearance)، فالاستقلال في الواقع هو حالة ذهنية، وهو يعني أن المدقق الضريبي يجب أن يكون مستقلاً من حيث الوضع أو الحالة الذهنية في كل الأمور المرتبطة بالمهام المهنية بحيث لا يتعرض لضغوط أو لرقابة الغير في وضع برنامج التدقيق الضريبي أو إجراء الفحص أو إعداد التقرير أو في أي مرحلة من مراحل التدقيق. أما الإستقلال في الظاهر فإنه يرتبط بنظرة وإدراك مستخدمي القوائم المالية لإستقلال المدقق الضريبي، وهذا يتطلب عدم وجود مصلحة مادية للمدقق في الوحدة التي يعمل مدققاً لها، فإذا كان المدقق يتولى عملية التدقيق ويكون بنفس الوقت عضواً في مجلس إدارة مشروع العميل، فإن مستخدمي القوائم المالية قد يعتبرون أن هذه الازدواجية تخلق تعارضاً في المصالح وتؤدي إلى الإضرار بإستقلال المدقق.

3- العناية المهنية الواجبة: يجب أن يبذل المدقق الضريبي العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أداءه لمهمة التدقيق الضريبي وأعداد والتقرير، فالمدقق مسؤول مهنياً عن أداء عمله والقيام بواجبه بكل جدية والتزام ويشمل بذل العناية المهنية، جوانب عدة، مثل إكتمال أوراق

العمل، كتابة أدلة التدقيق، وموضوعية تقرير التدقيق، ويجب أن يتجنب المدقق المهني الإهمال الواضح لأنه تلحقه مسؤولية قانونية جراء هذا الإهمال. ويعتبر بذل العناية المهنية اللازمة من أسباب تحقيق التميز في العمل، وهذا يتطلب الكفاءة في العمل، والتي تتحقق من خلال مزيج من المهارات، والعلوم، وبذل العناية المهنية الكافية، ويتطلب التميز في العمل وبذل العناية المهنية، استشارة المدقق لزميل (مدقق) آخر يستعين به وبخبرته إذا ما صعب عليه أمراً ما، لأن المكلف يتوخى من المدقق أن يعطيه رأياً فنياً محايداً يعتمد عليه ويثق به (الضابط، 2006).

بتحليل هذه المعايير يلاحظ أن هناك العديد من العوامل والتي لها بالغ الأثر في رفع كفاية التدقيق الضريبي وتتعلق بشخصية المدقق الضريبي فالتأهيل العلمي والعملي لا يرتبط بمستوى معين من المعرفة والخبرة فقط بل لا بد من رفع مستوى التأهيل من خلال التدريب المستمر والإطلاع على النظريات الحديثة وما يصدر من المجامع العلمية والمهنية في هذا المجال. وأما الموضوعية فهي تمثل حجز الأساس بالنسبة لمهنة التدقيق الضريبي لذلك تعتبر من أهم المفاهيم التي تعتمد عليها نظرية التدقيق أي أن رأي المدقق الضريبي لا أهمية له إذا كان المدقق غير مستقل عن عميله.

أما العناية المهنية الواجبة تؤكد انه على المدقق الضريبي القيام بمهمته بكل إخلاص وأمانة واستقامة ولكنه قطعا غير معصوم عن الخطأ فهو مسؤول أمام العميل الطرف الثالث عن الإهمال وعدم الإخلاص والأمانة، وهذا ما أكدته العديد من القضايا التي طرحت أمام القضاء.

المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني Fieldwork Standards :

إن هذه المعايير تقدم إرشادات للمدقق الضريبي حول تجميع الأدلة التي تؤيد رأي والتي يحصل عليها من فحص أرصدة القوائم المالية والعمليات التي تنتج عنها هذه الأرصدة ويعتمد مقدار ما يقوم المدقق بتجميعه من أدلة على درجة إعتماده على نظام الرقابة الداخلية للعميل، فهذه المعايير تتعلق بتخطيط وتنفيذ المدقق لأعماله، وهي محددة بدرجة أكبر من المعايير العامة، وتتكون معايير العمل الميداني من ثلاثة معايير هي: (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2011)

1- يجب تخطيط مهمة التدقيق الضريبي بشكل مناسب وكاف والإشراف الدقيق على أعمال المساعدين، ووفق هذا المعيار فإن على المدقق الضريبي أن يقوم بالتخطيط للأعمال التي سيتم إنجازها إذا كان سيقوم بعملية التدقيق الضريبي بمفرده، وان كان لديه مساعدين فعليه أن يوفر قدر من التنظيم لهذا الفريق ولعمله ويشرف على خطة العمل، التي سيعمل بموجبها مساعديه وأن يشرف على حسن سير العمل، وأن تكون هناك قنوات اتصال بين المدقق وبينهم (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2011).

2- يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بدقة وذلك لتقرير مدى الاعتماد عليها ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة والتي ستتقيد بها إجراءات التدقيق الضريبي، فإذا أقتنع المدقق بأن المكلف لديه نظام ممتاز للرقابة الداخلية يتم من خلاله توفير بيانات يمكن الاعتماد عليها، ويؤدي وجوده إلى حماية الأصول والسجلات، فإن حجم الأدلة التي يجب جمعها ستقل بالمقارنة مع حالة ملاءمة نظام الرقابة الداخلية، وفي بعض الحالات

التي يكون فيها نظام الرقابة الداخلية غير ملائم فهنا سيزيد من أعباء تنفيذ خطة التدقيق الضريبي (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2011).

3- الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادفات، وهذا يعني أن على المدقق الضريبي تجميع قدر كافي من الأدلة الملائمة التي تمكنه من إبداء رأية في القوائم المالية. فإذن يجب أن تكون هذه الأدلة وقرائن الإثبات ملائمة، أولاً بمعنى أن تكون مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بموضوع التدقيق، وأن الوسيلة المستعملة في جمع تلك الأدلة مناسبة، وثانياً أن تكون الأدلة كافية وذلك أن تكون كافية من وجهة نظر المدقق وتقديره وحكمه الشخصي لإبداء رأيه وهناك نوعان من الأدلة والقرائن هما الداخلية والخارجية ويقصد بالأدلة الداخلية، الأدلة التي مصدرها من داخل الوحدة الإقتصادية، كدفاتر الحسابات، والشيكات ومستندات القيد وأوامر الشحن وطلبات البضائع وبطاقات العمل وقوائم حسابات البنوك والعقود ومحاضر جلسات مجلس الإدارة، أما الأدلة والقرائن الخارجية فهي التي مصدرها من جهات خارجية وليست من الوحدة نفسها، ومثال ذلك المصادقات من العملاء والموردين ونتائج الاطلاع أو الملاحظة والاستفسارات التي تجري خارج المشروع، رسائل المحامين، والسجلات الحكومية والقوانين والأنظمة المتعلقة بنشاط الوحدة (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2011).

وترى الباحثة من خلال تحليل المعايير السابقة يتبين أن مفهوم معيار الإشراف والتخطيط المناسب يعتمد على مفهوم العناية المهنية الواجبة، وهذا يتطلب التعاقد على عملية التدقيق الضريبي في وقت ملائم، بالإضافة إلى التخطيط المناسب لإجراءات التدقيق الضريبي العملية، أما المعيار الثاني المتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية فإنه يساعد المدقق

الضريبي على تحديد طبيعة وتوقيت ونقاط الاختبارات للأرصدة في القوائم المالية، وبالطبع فإن الفرض الذي يفسر ذلك إنما يتمثل في أن نظام الرقابة الداخلية الجيد ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها إذ أن الخطر الأساسي الذي يتطلب حماية المدقق الضريبي والذين يعتمدون على رأيه يتكون من خلال العملية المحاسبية التي تنتج عنها القوائم المالية، أما الخطر الثاني فإنه يتمثل في الأخطاء الجوهرية التي لا يتم اكتشافها من خلال فحص المدقق الضريبي أما المعيار الثالث وهو كفاية وصلاحية أدلة الإثبات فيتطلب جمع أدلة إثبات كفاية وتمثل أساسًا معقولاً لإبداء الرأي فيما يتعلق بالقوائم المالية، إذ أن الأدلة تدعم كفاية المعايير الأخرى وتعتمد أدلة الإثبات على فرض قابلية التحقيق والتدقيق الضريبي وتأخذ أدلة الإثبات أشكال وصور مختلفة منها الملاحظات المادية والعمليات الحسابية والمعلومات التي تقدمها الطرف الثالث .....الخ.

المجموعة الثالثة: معايير إعداد التقرير Reporting Standards :

إن هذه المجموعة من المعايير تهتم بطبيعة ومحتوى التقارير المالية والمعدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي يعدها المدقق الضريبي في نهاية عمله، وهي أربعة معايير: (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2011)

1- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية أعدت طبقاً لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا يعني أنه يجب على المدقق أن يبين في تقريره ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها طبقاً لتلك المبادئ. وهذه المبادئ تعتبر قواعد وأصول في العمل المحاسبي تمت المصادقة عليها من قبل هيئات تعتبر مرجعا موثوقا به محاسبيا،

ويقصد هنا بالمبادئ ليست فقط القوانين والنصوص الواجب إتباعها، وإنما طرق التطبيق لهذه المبادئ أيضاً.

2- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها في الفترات السابقة، وهذا المعيار يعني أنه يجب على المدقق الضريبي أن يشير في تقريره إلى أن هناك ثبات أو عدم ثبات وتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً كما في السنوات السابقة، وإذا وجد تغيير في هذه المبادئ فيجب أن يشير الى المبدأ الذي تم تغييره وما هي الأسباب والمبررات التي أدت إلى تغييره، فمثلاً إذا تم تغيير طريقة الاهتلاك من طريقة القسط الثابت إلى القسط المتناقص فهذا يعتبر خروج عن مبدأ الثبات والتجانس، "وفائدة هذا المعيار تكمن في إعطاء التأكيد الكافي لمقارنة القوائم المالية للمشروع من سنة لأخرى، وبينه وبين غيره من المشاريع المماثلة أيضاً " (عبدالله، 2007).

3- أن تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك، وينص هذا المعيار على أنه يجب على المدقق الضريبي أن يتأكد من صحة وصدق المعلومات المقدمة في البيانات المالية ومدى الاعتماد عليها، وعليه أن يبين أن الشركة قد أفصحت عن كل المعلومات الجوهرية وأن يبين ما هي البينات والوقائع الجوهرية التي تم إغفالها، وأن هذا الإغفال قد يؤدي إلى تضليل القارئ، ويدخل في ذلك الإفصاح عن الأمور التي تقتضي ذكرها القوانين المحلية السارية المفعول.

4- يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق عن القوائم المالية كوحدة واحدة أو قد يمتنع المدقق الضريبي عن إبداء الرأي وفي هذه الحالة فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك. فالمعيار الأول من هذه المجموعة يعني ضمنًيا أن المبادئ المحاسبية المقبولة عموًما تمثل معياراً

مناسباً يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم، أما المعيار الثاني وهو ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً يهدف إلى التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية، أما المعيار الثالث وهو الإفصاح المناسب يتطلب ضرورة إفصاح المدقق الضريبي في تقريره عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض ذلك إذا ما كانت هذه المعلومات حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها، أما المعيار الرابع التعبير عن الرأي فهو يعد من أكثر المعايير تعقيدًا وأصعبها منالاً فهو يتضمن ثلاثة عبارات هامة هي: (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2011)

أ- يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق الضريبي فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة وان المدقق قد يمتنع كلًيا عن إبداء هذا الرأي.

ب- في حال الامتناع عن إبداء الرأي يجب أن يوضح المدقق الضريبي أسباب ذلك الامتناع.

ج- في كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المدقق الضريبي بالقوائم المالية، فإن تقرير التدقيق الضريبي يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية والتي يتحملها.

وترى الباحثة أن هذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان إلتزام المدقق الضريبي ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة، وبذلك فإن إلتزام المدقق الضريبي بالمعايير المهنية الخاصة بالتدقيق الضريبي، فإنَّه

سوف يحقق مستوى جيد من جودة الأداء المهني، غير إن معايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها (GAAS) جاءت عامة ونادراً ما تتناول بالتحديد المشاكل التي تظهر في كل مستويات أداء عملية التدقيق، ولذلك يلعب الحكم الشخصي للمدقق الضريبي دوراً جوهرياً في تطبيق المعايير على مستويات الأداء.

6-2 أهمية معايير التدقيق الدولية في التدقيق الضريبي

لغايات تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، فأنه لابد من ربط التدقيق الضريبي بتوصيات معايير التدقيق الدولية، ورؤية ما هي إمكانية الاستفادة منها في هذا المجال، وأنه يتوجب على المدقق الضريبي، إتباع هذه التوصيات لأداء عملية التدقيق الضريبي في أحسن صورة وهذه التوصيات هي:

1- ضرورة معرفة طبيعة عمل المنشأة قبل البدء بالتدقيق:

نص معيار التدقيق الدولي رقم (310) على ضرورة معرفة المدقق بطبيعة عمل الشركة، أو العميل المراد التدقيق عليها قبل الشروع بعملية التدقيق، وذلك ليتمكن من التدقيق بشكل صحيح، حيث أن معرفة طبيعة العمل تمكن المدقق من ربط الأحداث المالية مع بعضها، وبالتالي تمكن من تتبع الحسابات ومعرفة مكامن القوة والضعف فيها، فالمدقق الضريبي يحتاج وبشكل ملح للتعرف على طبيعة عمل المكلف المراد تدقيق حساباته قبل البدء بعملية التدقيق، وذلك بالإطلاع على ملف المكلف للسنوات السابقة، ومعرفة بنود الدخل لمعرفة ما هو مستمر منها وما توقف، وما علاقة مصادر الدخل هذه بالمصاريف العمومية

والإدارية، لمعرفة فيما إذا كان هناك تحميل لمصاريف ليس لها علاقة بنشاط المكلف الخاضع للضريبة، وأحياناً قد يكون المكلف ليس له ملف ولم يتم تدقيق حساباته قبل ذلك فيستطيع الاتصال به أو إجراء الكشف الحسي المفاجيء للتعرف على عمله ومن ثم عليه الاطلاع على ملفات مكلفين مشابهين له بالنشاط والتعرف على بنود الدخل والمصاريف المتعلقة بها، وهذا الأمر يوفر على المدقق الضريبي المزيد من الجهد والوقت وتجعله أكثر قدرة على التخطيط لعملية التدقيق.

2- ضرورة التعرف على النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية:

ينص معيار التدقيق الدولي رقم (400) على ضرورة تعرف المدقق على النظام المحاسبي، ونظام الرقابة الداخلية للعميل الذي ينوي تدقيق حساباته، إذ أن معرفته للنظام المحاسبي يمكنه من تتبع الحسابات ومدى علاقة هذه الحسابات بعضها ببعض ومدى إثباتها للأحداث المالية بشكل صحيح، وكذلك ضرورة معرفة المدقق لنظام الرقابة الداخلية، فإنه يعبر عن متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية ويؤشر إلى حسن نية الإدارة أولاً في إظهار نتائج الأعمال كما هي، ومن جهة ثانية يشير إلى صحة الأحداث المالية، وبالتالي فأن يتوجب على المدقق الضريبي أيضاً واجب التعرف على النظام المحاسبي المطبق في الشركة، وكذلك نظام الرقابة الداخلية فما ينطبق على مدقق الحسابات، ينطبق على المدقق الضريبي وفقاً لهذا المعيار.

3- ضرورة التخطيط لعملية التدقيق:

وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (300) فإنه يتوجب على المدقق التخطيط لعملية التدقيق، وأن يضع خطة مكتوبة تبين المدى الزمني اللازم لإتمام التدقيق، والخطوات الواجب

إتباعها. فالمدقق الضريبي يجب عليه أيضاً وضع خطة ولو لم تكن مكتوبة بشكل رسمي وإنما أن يضع تصوراً للفترة الزمنية اللازمة لإتمام عملية التدقيق، وبالاستناد لملف المكلف والمعلومات المتوفرة من التقرير السابق للضريبة، وما هي الأخطاء التي اكتشفها المدقق السابق، وأية ملاحظات تمت إثارتها من قبل جهات تدقيق أخرى كديوان المحاسبة مثلاً ليسترشد بها ويركز عليها في السنة مدار البحث.

4- الاهتمام بالهدف من التدقيق وبيانه:

ينص معيار التدقيق الدولي رقم (200) على الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية، فهذا المعيار يبين أن هدف المدقق هو إبداء رأيه الفني المحايد فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية بصورة حقيقية وعادلة. وبالتالي فأن ما جاء به هذا المعيار ينطبق تماماً على المدقق الضريبي فيجب أن يكون هدفه هو إبداء رأيه الفني المحايد حول صحة وعدالة البيانات المالية، وأنها تعكس من كافة النواحي وبصورة عادلة، نتيجة النشاط وأن الدخل الخاضع للضريبة معد وفقاً للتشريعات الضريبية المعمول بها، فعليه إذن أن يبذل جهده لكي يتمكن من تحقيق هذا الهدف وأن لا يبدي رأيه دونما أن يبذل العناية المهنية الكافية.

5- التركيز على الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية:

نص معيار التدقيق الدولي رقم (320) على الأهمية النسبية في التدقيق، فإن الأهمية النسبية مهمة جداً خاصة في التدقيق الاختباري، حيث يتم فحص مجموعة من العينات، ومن ثم يتم إبداء الرأي في البيانات المالية، وأنه تم إعدادها من كافة النواحي الجوهرية ذات العلاقة وبالتالي فإن على المدقق أن يختار عينات ذات أهمية نسبية قياساً

بالبنود والعينات الأخرى. وقياساً على ذلك فإن على المدقق الضريبي أن يسترشد بهذا المعيار ويبني عمله على أساس الأهمية النسبية لبنود الدخل، وكذلك الحال فيما يتعلق بالمصاريف الإدارية والعمومية، لكي يتمكن من إنجاز عمله خاصة في حالة ضيق الوقت وكبر حجم الأعمال.

6- ضرورة التوثيق:

نص معيار التدقيق الدولي رقم (230) على ضرورة التوثيق لأعمال التدقيق، وبموجب هذا المعيار فإن على المدقق أن يقوم بتوثيق الأمور المهمة التي توفر له قرائن إثبات تدعم رأيه فيما بعد، وعليه توثيق خطوات التدقيق وأن عملية التدقيق تمت وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، ويتم التوثيق من خلال أوراق العمل التي يعدها المدقق، وحتى يتبين أنه بذل العناية المهنية الكافية ليجنب نفسه المساءلة القانونية ونواحي التقصير. والمدقق الضريبي كذلك معني أيضاً بهذا المعيار، فعليه أن يأخذ بما جاء به فعليه مسؤولية قانونية في إبداء رأيه أيضاً، وهذا الرأي يتطلب أدلة وقرائن الإثبات ولذلك يجب عليه إعداد أوراق عمل تبين ما قام به من عمل، وتوثيقاً لجهده المبذول لكي يجنب نفسه المسؤولية القانونية خاصة إذا ظهر لاحقاً أن هناك خلل في الحسابات أو مخالفة لقانون الضريبة أدى إلى تهرب ضريبي، فإذا وثق عمله وأثبت أنه بذل العناية المهنية الكافية فانه سيجنب نفسه هذه المسؤولية، ويحقق العدالة الضريبية.

7- عمل المقارنات:

يتحدث معيار التدقيق الدولي رقم (710) عن ضرورة إجراء المقارنات، فعلى المدقق أن يقارن بين الأرقام الواردة في بيانات هذه السنة مع السنة السابقة لبيان فيما اذا كان هناك

تغير وهل هذا التغير سلبي أم ايجابي. وكذلك الحال فإن على المدقق الضريبي أن يجري المقارنات بين بنود البيانات المالية للسنة مدار التدقيق والسنة أو السنوات السابقة، لبيان فيما اذا كان هناك تغير فيها أيضاً، وعليه أن يبين حجم هذا التغير وطبيعته ومدى تأثيره على النتيجة الصافية لنشاط المكلف، وبالتالي تأثيره على الدخل الخاضع للضريبة، فبعض الأحيان يتم زيادة المصاريف الإدارية المحملة لدخل المكلف للإخلال بنتيجة نشاطه، وكذلك بالنسبة لنسبة الربح المعلنة فعليه أن يبين أنها ضمن الحدود في السنوات السابقة وإجراء المقارنات أيضاً مع الشركات التي تمارس نفس النشاط أو في ذات القطاع.

8- ضرورة الحصول على أدلة وقرائن الاثبات:

نص معيار التدقيق الدولي رقم (500) على ضرورة حصول المدقق على أدلة الإثبات، والتي تعتبر مؤيد لرأيه، فبحصول المدقق على أدلة وقرائن الإثبات يصبح قادر بصورة أكبر على إبداء رأيه الفني المحايد ويكون رأيه هذا أكثر إقناعاً وأكثر مهنية. وفي هذا الشأن فأن المدقق الضريبي هو أحوج ما يكون للحصول على أدلة وقرائن الإثبات اللازمة لإبداء رأيه أيضاً، لأن رأيه سيبنى عليه تعديل الدخل الخاضع للضريبة أم لا، وبالتالي تعديل الضريبة المستحقة، وكذلك الحال في ضريبة المبيعات أو أن تعديل المبيعات سيؤدي إلى تعديل ضريبة المبيعات، وسيتبعها غرامات وهذا على الأغلب يؤدي إلى نشوء المنازعات الضريبية، والتحاكم الضريبي يحتاج لأدلة إثبات فلا يمكن قبول تعديل دخل المكلف دون أن يكون هناك دليل إثبات أو قرينة استند إليها المدقق الضريبي عند تعديله للضريبة المستحقة، سواء كانت ضريبة دخل أو ضريبة مبيعات.

9- إبداء الرأي من خلال تدوين التقرير:

يتحدث معيار التدقيق الدولي رقم (700) عن تقرير المدقق حول البيانات المالية، فعلى المدقق وفقاً لهذا المعيار، أن يعد تقريراً يبدي فيه رأيه الفني المحايد، حول صحة وعدالة البيانات المالية، في ضوء ما توصل إليه من نتائج بعد الانتهاء من عملية التدقيق، وقياساً على ذلك فإنه يجب على المدقق الضريبي أن يعد تقريراً وافياً يحوي كافة المعلومات التي تعبر عن رأيه الفني المحايد أيضاً عند الانتهاء من عملية التدقيق، بحيث يبين فيه طبيعة عمل المكلف وطبيعة النظام المحاسبي وما وجده من نقاط ضعف ومخالفة للمبادئ والأعراف المحاسبية وللتشريعات الضريبية ويبين أدلة الإثبات التي حصل عليها، ومن ثم يبدي رأيه حول صحة البيانات المالية ومدى الالتزام بالتشريعات الضريبية ومن ثم يقوم بتعديل الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة، إذ أنه كلما كان تقرير المدقق الضريبي معداً بطريقة مهنية وبأسلوب علمي يستند إلى الأصول المحاسبية وأصول مهنة التدقيق، وبعبارات واضحة فكلما كان أكثر إقناعاً للأطراف كافة سواءً الجهات الضريبية أو المكلف أو جهة المحاكم المختصة بالمنازعات الضريبية، وهذا قد يجعل المكلف يقبل بالتعديل دون الطعن بالقرار لدى المحاكم، وإذا طعن بالقرار فان عملية التقاضي ستكون سهلة وسريعة ولا تحتاج للمزيد من البحث والتحري لأن كل شيء سيكون مدعماً ومعززاً بأدلة إثبات قوية وكل نقطة من نقاط التعديل سيتم توضيحها بشكل لا يحتمل التأويل.

7-2 محددات فاعلية التدقيق الضريبي

من خلال خبرة الباحثة العملية وإطلاعها أثناء عملها في إدارة الفحص والمطالبات الضريبية في دولة الكويت فإن التدقيق الضريبي كمهنة، لها العديد من المعيقات والمحددات التي تحد من فاعليتها وتطورها، فقد يكون بعضها متعمداً، والبعض الآخر يعود لظروف إدارية أو سياسية أو اجتماعية أو اقتصادية مختلفة، ويمكن عرض بعضاً منها كما يلي:

1- المحددات السياسية:

هناك العديد من المحددات السياسية كتفشي الفساد المالي والإداري في أجهزة الدولة والقطاع الخاص، مما يشكل ضغوطاً على الإدارة الضريبية من قبل متنفذين وسياسيين وأصحاب أموال ومراكز، أو على المدققين الضريبيين بعدم الجدية في القيام بعملية التدقيق الضريبي والاكتفاء بالإجراءات الشكلية أو الروتينية أو التدقيق المكتبي وقبول الإقرارات دون القيام بتعديلها.

2- المحددات الإدارية:

وهذه المحددات تكون من جانب الإدارة الضريبية نفسها فقد يعتريها الترهل والفساد الإداري وقلة الخبرة لدى الإداريين القائمين على تسيير أعمالها، فلا تسعى لتحسين فاعلية التدقيق الضريبي من خلال انتقاء المدققين المهرة والمتخصصين، وبالتالي عدم جديتها في العمل بشكل عام.

3- المحددات المالية:

إذ إن المدقق الضريبي يتعامل مع كبريات الشركات وقطاع الأعمال، فيجب أن يكون هناك نظام للحوافز المادية المجزية حتى لا ينجرف وراء المغريات التي قد يتعرض لها من قبل المكلفين، وهذا يعتبر من أكبر الأسباب والمحددات التي تعيق وتحد من فاعلية التدقيق الضريبي.

4- المحددات التشريعية:

إذ أن عدم وضوح التشريعات الضريبية وعدم التقيد بها وعدم ثباتها النسبي قدر الإمكان، وعدم تفعيل بعض النصوص الواردة فيها، كالعقوبات مثلاً فكل ذلك يحد من فاعلية التدقيق الضريبي.

5- المحددات الوظيفية:

وتتعلق بضغوط العمل وبيئته حيث أن حجم العمل الملقى على عاتق المدقق الضريبي يحد من فاعلية التدقيق الضريبي ويصبح المدقق الضريبي يكتفي بالإجراءات الشكلية للمحافظة على إنجاز الأعمال المطلوبة منه رغبة بالحصول على الحوافز المتوفرة أو للخلاص من العقوبة اللاحقة. كذلك المحددات المتعلقة بالكادر الوظيفي التي تتمثل بعدم توفر المدققين المتخصصين إما لنقص المؤهلات العلمية أو لعدم إمكانية التدريب وبعض الأحيان تحجم بعض الكفاءات عن العمل في القطاع الحكومي لانخفاض المردود المادي والمعنوي مقابل ما يتوفر لهم في القطاع الخاص.

6- المحددات التكنولوجية والمعلوماتية:

يجب أن يتوفر نظام للمعلومات المحاسبية الفاعل الذي يستطيع المدقق الضريبي أن يعود إليه ويستقي المعلومات اللازمة، مستخدماً الوسائل التكنولوجية الحديثة ووسائل الاتصال المناسبة للقيام بمهمة التدقيق الضريبي.

2-8 مفهوم الضريبة

يتطلب الحديث عن التدقيق الضريبي بيان مفهوم الضريبة بشكل عام وما هي أهميتها، وما هي مبررات فرضها وذلك بشيءٍ من الاختصار، ففكرة فرض الضرائب ليست بالحديثة وإنما وجدت منذ قديم الزمان، ولكنها تطورت بتطور الزمان، ومرت بمراحل عديدة، وتنوعت أشكالها وطرائق فرضها، فمنذ أن كان حكم القبيلة هو السائد في المجتمعات، فقد تمثل فرض الضريبة بمساهمة كل فرد من أفراد القبيلة بالأموال من أجل الذود عن حمى القبيلة سواءً بتقديم المواشي أو الحبوب أو السلاح، وبالتالي فإن هذه المساهمة تعتبر ذات مردود ونفع عام، يتمثل بحماية الممتلكات من الغزاة وحماية لأنفسهم من جهة أخرى، ومع تطور الحياة البشرية، وظهور التجمعات السكانية المتمثلة بالقرى والمدن، فقد احتاج الأمر إلى جهة تتولى رعاية أمورها وإدارة شؤونها، وبالتالي وجدت الدولة ذات السلطة المطلقة، وبرزت الحاجة إلى فرض الضرائب لتغطية النفقات التي ستتحملها هذه الدولة، من تجهيز الجيوش وتنظيم الحياة المدنية، ومن ثم ظهرت الأسواق التجارية الداخلية والخارجية، وكانت هناك آليات ومسميات للضريبة تختلف من مجتمع ودولة الى أخرى.

هناك عرف من التعريفات لمفهوم الضريبة وهي متقاربة ومتشابهة إلى حد كبير في مضمونها فقد عرفت بأنها " فريضة تدفع جبراً إلى الدولة وهي غير جزائية وتدفع من القطاع الخاص إلى القطاع العام، وتفرض بشكل محدد مسبقاً بلا مقابل، ولتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية مختلفة (Somerfield etal, 2007, p: 1)

فالضريبة فريضة نقدية، يلتزم الأفراد (سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أم معنويين) بدفعها إلى الدولة، أو إلى إحدى الهيئات العامة مساهمةً منهم في تحمل النفقات العامة، ودون أن يعود عليهم بالضرورة نفع خاص مقابل دفع الضريبة، وهي تفرض تحقيقاً لأغراض مالية أو اقتصادية أو اجتماعية، وتأتي كمساهمة إجبارية تفرضها الدولة، حيث أن دافعي الضريبة ربما لا يتحقق لهم شيء على مساهمتهم بشكلٍ مباشر في حين أنه بالمقابل يحصلون على فوائد السكن والتعليم والصحة والأمن (Nightingale, 2012, p: 2)

كما عُرفت الضريبة أيضا بأنها عبارة عن " مبلغ نقدي تفرضه الدولة أو إحدى الهيئات المحلية فيها جبراً ، ويتم تحصيلها من المكلف بشكل نهائي ودون مقابل، وذلك وفق قانون أو تشريع محدد ويكون الهدف من فرض الضريبة المساهمة في تغطية نفقات الدولة المختلفة وتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الدولة إلى الوصول إليها"(أبو نصار، وآخرون، 2009، ص3).

كذلك عرفت الضريبة بأنها "فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة التي تقوم بها الدولة، وذلك بصفة نهائية دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة، ولتمكين الدولة من تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية" (كراجه، والعبادي، 2008، ص14).

وترى الباحثة أن الضريبة هي فريضة مالية تفرضها الدولة بموجب تشريع خاص، على المكلفين بدفعها وذلك جبراً نقداً أو عيناً وبصفة نهائية وقطعية وغير قابلة للرد ودون مقابل، وذلك من أجل تمكين الدولة من تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها المالية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

2-9 مميزات الضريبة

يشير (أبو نصار، 2012) وكذلك (البطريق، 2004) إلى أن الضريبة تمتاز بالمميزات الآتية:

1- أن الضريبة تفرض بشكل جبري وإلزامي، وأنه بمجرد إقرارها من قبل الجهات المختصة، فإن المكلف بدفعها تستحق عليه ويكون مجبراً بتأديتها للدولة ولا خيار له في ذلك. فالالتزام بأداء الضريبة واجب على جميع المكلفين، مادامت قد توافرت لديهم الشروط التي حددها النظام القانوني لكل ضريبة، كما أن عنصر الإلزام يبدو واضحاً من خلال استقلال الدولة بوضع نظامها القانوني، من حيث تحديد وعائها وسعرها وكيفية تحصيلها، دون الرجوع في ذلك إلى الأفراد المكلفين بدفعها، بيد أن عنصر الإلزام لا ينفي المبدأ الدستوري القاضي بضرورة موافقة الشعب ممثلاً بنوابه على فرض الضرائب، وعدم إمكان فرضها بواسطة السلطة التنفيذية وحدها (أبو نصار، 2012).

2- أن الجهة المخولة بفرض الضريبة هي الدولة أو أحد هيئاتها الرسمية، وأنه لا تفرض ضريبة، إلا بموجب قانون أو تشريع "لا ضريبة إلا بتشريع"، وفي الدول التي تتمتع بالحياة البرلمانية، فإنه لا يتم فرض الضريبة بشكلها النهائي إلا بعد موافقة البرلمان عليها.

3- أن الضريبة تفرض وتحصل بشكل نقدي بعكس ما كان سائداً بتحصيلها عيناً فالتحصيل النقدي يسهل جبايتها والاحتفاظ بها كموارد الدولة الأخرى، بالرغم أنها لم تكن كذلك في النظم القديمة، حيث كانت تُجبى في شكل عيني، على أساس التزام الأفراد بتسليم أشياء معينة، أو جزء من المحصول، وهذه الأشكال كانت تتفق وطبيعة الاقتصاديات العينية وسيادة القطاع الزراعي، وشيوع نظام المبادلة في تلك العصور، إلا أنه مع تقدم المجتمعات وتطور الحياة الاقتصادية وانتشار استعمال النفوذ، ظهرت عيوب الجباية العينية، التي تحمل الإدارة الضريبية لنفقات باهظة في نقل وحفظ المحصول، وعدم تحقيق الضريبة للعدالة بين المكلفين وذلك لإلزامهم بدفع مقدار محدد من المحصول بغض النظر عن مقدار الإنتاج، وعلى الرغم من تفاوت تكاليف إنتاجهم (البطريق، 2004).

4- إن تحصيل الضريبة من المكلف بدفعها يكون بشكل نهائي، وإن مبلغ الضريبة المستحق والمحصل من المكلف بشكل صحيح لا يتم إرجاعه له، كما هو الحال بالنسبة للقروض والسندات التي تصدرها الدولة وتقوم بعد فترة زمنية معينة برد قيمتها لأصحابها.

5- إن المكلف بدفع الضريبة لا يحصل على مقابل عند قيامه بدفع الضريبة، أي أن المكلف الذي تحصل منه الضريبة لا يحصل مقابلها على خدمات أو منافع تقدم له بشكل مباشر بل يتم استخدام متحصلات الضريبة لتقديم خدمات للمواطنين بشكل عام وبغض النظر عما يدفعه كل مواطن من ضريبة للدولة. أي أن المكلف يقوم بدفع الضريبة دون أن يكون ذلك

لقاء حصوله على منفعة خاصة تقدمها الدولة له، وذلك تأكيداً لبُعد فكرة الضريبة عن العقد أو الثمن، وإقامتها على أسس من التضامن الاجتماعي وفقاً للأيديولوجية السائدة في المجتمع، إلا أن المكلف قد يتمتع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق والخدمات العامة، وذلك باعتباره عضواً في المجتمع، وليس باعتباره ممولاً للضرائب، فلا يجوز النظر إلى مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة لتقدير مقدار الضريبة التي يتعين عليه دفعها، بل يُنظر إلى مدى قدرته على تحمل الأعباء العامة.

2-10 أهداف النظام الضريبي

هناك عدة أهداف تسعى الدولة إلى تحقيقها من وراء فرض الضريبة، وهذه الأهداف منها المالية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية وغيرها، إذ تحصل الدولة على الضرائب إضافةً إلى غيرها من الإيرادات العامة، لتمويل نفقاتها العامة بهدف تحقيق الأغراض التي تعود بالنفع العام على المجتمع، كحماية الصناعة الوطنية، من خلال سياسة الضرائب الجمركية، أو تشجيع الادخار والحد من الاستهلاك لتعبئة الفائض من أغراض التنمية الاقتصادية، وكذلك بهدف تقليل التفاوت في الدخول بين فئات المجتمع المختلفة.

يرى (أبو نصار، 2012) أن النظام الضريبي الجيد هو النظام الذي يسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف بشكل متوازن، حيث أن بعض هذه الأهداف قد تتعارض في عملية تطبيقها فالهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع هدف تنشيط الاقتصاد في فترات الكساد، كما أنه قد يتعارض مع تنشيط بعض القطاعات الاقتصادية بإعفائها من الضريبة.

لذلك يوضع النظام الضريبي لتحقيق أهداف عديدة، وأهم أهداف النظم الضريبية بشكلٍ عام هي كما يلي:

1- الهدف المالي:

يعتبر الهدف المالي من الأهداف الأساسية الذي تهدف الدولة تحقيقه ويتضمن حاجة الدولة بشكل مستمر إلى توفير أكبر حصيلة من الإيرادات المالية لتغطية نفقاتها العامة وللنهوض بالتزاماتها المختلفة (الفريجات، 2009).

2- الهدف الاقتصادي: ويتمثل الهدف الاقتصادي بتحقيق ما يلي: (أبو نصار، 2012، ص7)

أ- العمل على حماية الصناعات الوطنية وتشجيعها على التطور والتقدم، وذلك من خلال فرض الضرائب على السلع المستوردة لرفع سعرها أمام السلع المحلية لضمان تنافسيتها.

ب- التشجيع الاستثماري للمشاريع الاقتصادية المختلفة، وذلك بإعفاء بعض المشاريع من الضريبة كلياً أو جزئياً، وكذلك إعطاء بعض المناطق إعفاءً كلياً أو جزئياً لتوجيه الاستثمارات نحو مناطق معينة.

ج- الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي، فقد تستخدم الدولة الضريبة لتكون إحدى الأدوات الهامة التي تنشط الاقتصاد وتعمل على استقراره خاصة في حالتي التضخم والانكماش، ففي حالة التضخم والتي تمثل ارتفاع مطرد في أسعار السلع والخدمات والتي قد يكون أحد أسبابها ارتفاع السيولة المتوفرة لدى المواطنين فتلجأ الدولة إلى زيادة نسبة الضريبة المفروضة على مواطنيها، وهذا بدوره يؤدي إلى

امتصاص جزء من تلك السيولة، وبالتالي العمل على الحد من التضخم، أما في حالة الانكماش والذي يتمثل في الركود الاقتصادي وانخفاض الطلب على السلع والخدمات فإن الدولة قد تلجأ في هذه الحالة لخفض نسبة الضريبة على المواطنين، وهذا بدوره يعمل على زيادة السيولة المتوفرة لدى المواطنين، مما يعمل على زيادة الإنفاق وبالتالي تنشيط الحركة الاقتصادية في البلد.

3- الهدف الاجتماعي: تعتبر الضريبة وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف الاجتماعية الهامة ومنها: (الفريجات، 2009)

أ- إعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع، وذلك بتحصيل الضرائب من المقتدرين وإعادة توزيع إيراداتها على المجتمع على شكل رواتب ومعونات وخلافه لمنع تركز الثروات في يد طبقة معينة، وازدياد الفقر في الطبقات الأخرى.

ب- إيجاد الحلول الممكنة لكثير من الظواهر والعادات الاجتماعية السيئة، أي أن هناك الكثير من الظواهر الاجتماعية السيئة السائدة في المجتمع والتي يجب أن تفرض عليها ضرائب مرتفعة بقصد التخلص الجزئي أو الكلي منها مثل الخمور والسجائر وغيرها.

ج- تنظيم النسل، فقد تفرض الدول التي تعاني من أزمة سكانية ضرائب على المواليد الجدد بعد عدد معين من الأطفال للحد من تزايد السكان، كما هو الحال في الصين وعلى العكس من ذلك فهناك دول تعاني من نقص في السكان كما هي الحال عليه في أوروبا، فقد تفرض الدولة الضرائب لدعم الأسر التي يولد لها مولود جديد

تشجيعاً على الإنجاب، فالضرائب تعتبر وسيلة من الوسائل التي قد تستخدمها الدولة لإدارة شؤون المجتمع وتوجيهه في الوجهة التي تراها مناسبة.

وترى الباحثة أنه يتوجب على الدولة الموازنة بين الأهداف الضريبية وعدم التركيز على هدف الجباية المالية والحرص على وفرة الإيرادات الضريبية من خلال المغالاة بفرض الضرائب، دونما مراعاة لمبدأ العدالة الضريبية ودونما الاهتمام بالأهداف الاجتماعية والسياسية والاقتصادية، إذ أن تهميش الهدف الاجتماعي سيعمل على إيجاد ظواهر اجتماعية سلبية كثيرة فالمغالاة بالضرائب وخاصة الضرائب غير المباشرة سيؤدي الى زيادة الأسعار، مما ينتج عنه زيادة مستويات الفقر والجريمة، وهذا ما سيعاني من تبعاته كل من الدولة والأغنياء على حدٍ سواء، وكذلك الهدف الاقتصادي إذ أن التركيز على الجباية المالية دون مراعاة الأوضاع الاقتصادية وحالة الاقتصاد الوطني سيضر بهذا الاقتصاد، مما سيؤدي الى انهياره في النهاية وانهيار الدولة.

2-11 قواعد فرض الضرائب وأثرها في التدقيق الضريبي

هناك عدداً من القواعد التي يجب مراعاتها من قبل الدولة عند إعداد نظام الضريبة، وكان أول من نادى بتلك القواعد العالم الاقتصادي المعروف آدم سميث، حيث اقترح آدم سميث في كتابه (ثروة الأمم) أربعة قواعد أساسية لنظام الضريبة الجيد، هي:

1- قاعدة المساواة أو العدالة

وهذه القاعدة تحظى بإجماع واتفاق معظم خبراء الضريبة ويقصد بها أن يكون نظام الضريبة عادلاً بين المكلفين في عملية تحديد الضريبة الواجب دفعها من قبلهم، وأن لا يحابي فئة معينة ويميزها على غيرها إلا لوجود أسباب موضوعية وراء ذلك، كإعفاء دخول كبار السن والمتقاعدين من الضريبة، والمساواة هنا لا تعني أن تتساوى مبالغ الضريبة التي يدفعها المكلفون، بل تعني المساواة في القدرة التكليفية والمساواة في التضحيات والأعباء التي يتحملها المكلفون نتيجة دفعهم للضريبة، وهذا الأمر نسبي يصعب قياسه أو تحديده بشكل واضح ودقيق (أبو نصار، 2012).

2- قاعدة اليقين أو الوضوح:

وتعني هذه القاعدة أن تكون أحكام قوانين الضرائب واضحة للمكلف وبسيطة دون غموض أو إبهام، وذلك فيما يتعلق بتحديد الوعاء الضريبي، وشرائح الضريبة وكافة إجراءات التدقيق والتقدير الضريبي وكيفية دفعها أو أسلوب تحصيلها، وكل ما يتعلق بها من أحكام وإجراءات بحيث تكون معروفة بوضوح وبصورة مسبقة لدى المكلفين، وقاعدة اليقين هذه لن تتحقق إذا كانت أحكام القوانين الضريبية تتغير باستمرار أو في أوقات متقاربة، فالتعديلات التي تطرأ على القوانين يجب أن تكون في أضيق نطاق (الخصاونة، 2010).

3- قاعدة الملاءمة:

وتعني هذه القاعدة أن يراعي نظام الضريبة مصلحة المكلف وظروفه، وأن لا يقف عائقاً وحاجزاً أمام طموحاته ومصالحه، من حيث المغالاة بشرائح الضريبة أو بأوقات التحصيل، وأن تكون أحكام فرض وتحصيل الضريبة ملائمة للمكلف، فمن الملائم أن تكون

شرائح فرض الضريبة تصاعدية من جهة وأن تراعي القطاع الذي تفرض عليه فليس من الملائم أن يفرض على تاجر المواد الغذائية نفس الشرائح المفروضة على قطاع البنوك والشركات الكبرى، وكذلك يجب مراعاة المكلف عند بدء نشاط، فيجب إعطائه مدة إعفاء لكي يتسنى له إثبات وجوده في السوق فليس من الملائم فرض الضريبة في السنة الأولى من نشاطه، وكذلك الحال بالنسبة لتراكم السنوات فأحياناً تترك عدة سنوات دون أن يتم احتساب الضريبة على دخل المكلف فتتراكم لعدة سنوات وبعدها يطالب المكلف بالفروقات الضريبية والغرامات إن وجدت لعدة سنوات دفعة واحدة، وفي وقت واحد وهذا لا شك أنه غير ملائم للمكلفين فيجب أن يتم التحاسب الضريبي كل سنة دون تأخير (البطريق، 2004).

4- قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل:

وتعني هذه القاعدة أن على الدولة أن تراعي عدم مساواة أو زيادة النفقات اللازمة لتحصيل الضريبة للإيرادات الضريبية، فيجب أن تكون التحصيلات الضريبية أكبر بكثير من نفقاتها، وإذا ما حدث العكس وكانت متحصلات الضريبة لا تغطي نفقات فرضها وجبايتها فإن الهدف الأساسي للضريبة وهو الهدف المالي يكون قد انتفى وتكون الضريبة عبئاً على المواطنين (أبو نصار، 2012).

وترى الباحثة أن التطبيق العلمي للمحاسبة الضريبية من حيث سن التشريعات، وفرض الضرائب وإجراءاتها بأسس علمية، من شانه أن يعمل على تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، ولذلك فان الالتزام بالقواعد الأساسية الواردة في علم المحاسبة والمالية العامة والمحاسبة الضريبية عند وضع النظام الضريبي سوف ينعكس إيجاباً على فاعلية التدقيق الضريبي.

2-12 مشروعية فرض الضرائب وعلاقتها بالتدقيق الضريبي

يشير (أبو نصار، وآخرون، 2009) إلى أن من واجب الدولة تبرير مشروعية فرض الضرائب بأنواعها، سواء كانت المباشرة أو غير المباشرة، وذلك من خلال بيان أهم أهداف فرض الضرائب وكل هذه التبريرات لكي تنمي درجة الوعي الضريبي لدى المكلفين بدفعها، وكذلك لتنمي القناعة لديهم بأن الدولة لا تأخذ الضرائب من باب فرض العقوبة، أو من باب الهيمنة لشخص الحاكم، أو شكلاً من أشكال الفساد المالي، وإنما هناك أهداف عامة لفرض الضرائب كالأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تعود بالنفع العام للمجتمع ككل. فالضريبة معروفة منذ زمن قديم، وهي تطورت حتى وصلت إلى ما هي عليه في الوقت الحاضر، وقد شمل هذا التطور نواحي عديدة منها أشكال الضريبة أو الجهة أو السلطة التي تفرضها وتجبيها، وطريقة سدادها، فقبل ظهور الدولة وانتشار استخدام العملة كانت الضريبة تفرض من قبل زعيم القبيلة وكانت تجبى بشكل عيني، عن طريق خدمات أو منتجات يقدمها أفراد القبيلة لصالح حماية وحسن سير أمور قبيلتهم، ومع تطور الحياة ونشوء الدولة مكان النظام القبلي وحلول استخدام العملة بدل المقايضة وما صاحب ذلك من ازدياد الخدمات التي تقدمها الدولة لمواطنيها من تعليم وصحة ومواصلات ودفاع وغيرها تطور مفهوم الضريبة وأشكالها والغاية من فرضها وطريقة جبايتها.

نتيجة لتطور الفكر الاقتصادي والسياسي والاجتماعي، فقد ظهرت عدة تفسيرات لفرض الضريبة وإعطاءها المفهوم الواضح عنها لكي يكون هناك وعي لدى مواطني الدولة بأهمية الضريبة، وبالتالي تسهل جبايتها وتحد من التهرب منها. وكان من بين هذه

التفسيرات، فكرة العقد الاجتماعي، والتي تشير الى "أن عقداً ضمنياً يقوم بين الأفراد من جهة، والدولة من جهة أخرى يلتزم بمقتضاه الأفراد، بتقديم الضرائب وتلتزم الدولة من جانبها، بتحقيق منفعتهم العامة في شتى المجالات" (كراجة، 2008، ص7).

ويشير (ياسين، 2005، ص14) إلى أن هناك عقد تأمين بين الأفراد والدولة، يتمثل في العقد الضمني والذي بموجبه يدفع الأفراد الضرائب للدولة، وعلى الدولة القيام بالتأمين على ممتلكاتهم الباقية، وهنا ينظر إلى أن الضريبة هي قسط تأمين، وأن هذا العقد الضمني الناشئ بين الأفراد والدولة هو عقد شركة وبذلك تكون الدولة شركة مساهمة، مساهميها هم أفراد ذلك المجتمع، ومساهمتهم هي الضرائب التي يدفعونها لكي تستطيع هذه الدولة الاستمرار والإنتاج. ومن الآراء الأخرى أيضاً رأي يعد الضريبة إلى نظرية التضامن الاجتماعي والسياسي، إذ أن الأفراد قد سلموا بوجود الدولة كضرورة سياسية واجتماعية تقوم على تحقيق مصالحهم العليا وإشباع حاجاتهم العامة في شتى المجالات، وأن نوعاً من التضامن الاجتماعي قد نشأ بين الأفراد يقضي بتحمل كل فرد نصيبه من الضريبة تضامناً مع مجتمعه، وذلك كل حسب قدرته التكليفية.

وترى الباحثة أن من أهم أسباب تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين، هو إقناعهم حصولهم على المنفعة العامة، وأن هناك خدمات عامة ملموسة، ومعاشة سواء في خدمات البُنى التحتية أو الأمن والتعليم والصحة، بالإضافة إلى الأهداف الضريبية، كما أن من أهم الأسباب لإقناع المكلفين بدفع الضريبة هي الثقة بعدالة فرض الضريبة وأنها تصرف لمقاصدها ولتحقيق أهدافها، ولا يوجد تلاعب في الإيرادات الضريبية أو اختلاسات، والتي تعتبر من دواعي التهرب الضريبي، وبالتالي تعتبر هذه من معيقات التدقيق الضريبي.

2-13 واقع ومتطلبات الضريبة في دولة الكويت

يشهد العالم في السنوات الأخيرة تغيرات كثيرة متلاحقة في تكنولوجيا المعلومات، ويعتبر من أهم تطورات تكنولوجيا المعلومات انتشار الانترنت، فمن خلال هذه التقنيات الحديثة للمعلومات والاتصال، يمكن لأي منشاة أن ترسل وتأخذ المعلومات والأخبار، مما أدى إلى فتح أسواق جديدة وانجاز الأعمال بسرعة وبدقة اكبر.

وفي دولة الكويت تخضع جميع البضائع والمواد التي تدخل دولة الكويت للضريبة الجمركية والرسوم الأخرى المقررة بموجب أحكام القانون، إلا ما استثنى منها بنص خاص في مرسوم، حيث تستوفى الضريبة الجمركية كاملة عن كل البضاعة التي تدخل لها بموجب أحكام القانون، كذلك تخضع البضائع المصدرة أو الواردة بطرود بريدية للقواعد المقررة في شانها بمراعاة الاتفاقيات البريدية المعمول بها في دولة الكويت.

صدر مرسوم ضريبة الدخل الكويتية رقم (3) لعام 1955 والتعديلات والتفسيرات الملحقة به، والتي تفرض ضريبة دخل عن كل فترة خاضعة للضريبة تنتهي بعد 31 ديسمبر 1954 ، على كل هيئه مؤسسة أينما كان مكان تأسيسها، تزاول العمل أو التجارة في الكويت، وضريبة الدخل هذه يعين مقدارها بحسب ما يلي:

1- حساب النسبة المئوية المناسبة لدخل الهيئة المؤسسة عن الفترة الخاضعة للضريبة ومثل هذه النسبة المئوية يجري تعيينها بحسب الدرجة التي بدخلها دخل الهيئة المؤسسة للفترة الخاضعة للضريبة.

2- حساب النسبة المئوية المناسبة لأعلى مقدار للدخل الذي درجته تقع مباشرة تحت الدرجة المنطبقة على الهيئة المؤسسة للفترة الخاضعة للضريبة، ويضاف إلى مثل هذا المبلغ مقدار الزيادة في دخل الهيئة المؤسسة في الفترة الخاضعة للضريبة.

3- يخصم من المبلغ المحسوب بموجب الفقرة (أ) وبموجب القانون رقم 34 لسنة 1970 أو الفقرة (ب) أعلاه أيهما أقل، مبلغ يساوي مجموع الضرائب كافة (باستثناء الضريبة المفروضة بموجب هذا المرسوم)، والعوائد (باستثناء أية عوائد عن البترول الخام) والإيجارات والرسوم الجمركية والمكوس، وغير ذلك من الجبايات ذات الطبيعة المماثلة التي تستحق الدفع لحكومة الكويت أو التي تكون قد استلمتها خلال الفترة الخاضعة للضريبة، والمتعلقة بمزاولة تلك الهيئة المؤسسة أو أي هيئة مؤسسة أخرى ذات علاقة شراكة بها، لتجارة أو أعمال في الكويت، على ألا يجري حساب مثل هذه الجبايات لصالح دافعي الضريبة لأكثر من مرة واحدة. وبغير إخلال بأية علاقة شراكة قد تكون موجودة بين هيئة مؤسسة وهيئة مؤسسة أخرى بسبب حيازة إحداهما لأسهم الأخرى بصورة مباشرة أو غير مباشرة، أو بسبب حيازة شخص ثالث أو هيئة مؤسسة ثالثة لأسهم في كل من الهيئتين المؤسستين بصورة مباشرة، أو غير مباشرة، فإن أي هيئة مؤسسة، ستعتبر لأغراض هذا المرسوم، أنها ذات علاقة شراكة بهيئة مؤسسة أخرى، إذا كانت التجارة أو الأعمال التي تزاولها في الكويت كلتا هاتين الهيئتين المؤسستين تنحصر بصورة رئيسية في إنتاج و / أو بيع أو المتاجرة في نفس السلع أو سلع ذات طبيعة مماثلة أو في الحقوق المتعلقة بها، إذا كانت كل منها أثناء مزاولتها العادية للتجارة أو الأعمال الخاصة بها، قد باشرت في الكويت في أثناء الفترة الخاضعة للضريبة

أعمال تجارية مع الهيئة المؤسسة الأخرى في مثل هذه السلع أو ما يتعلق بها من حقوق (sahaq8.com/vb/showthread.php?p=426).

ولكن مع تغير الظروف من الثمانينات وأوائل التسعينيات حيث تدهورت بشكل كبير أسعار النفط وتحملت ميزانية الدولة تكاليف باهظة نتيجة الغزو العراقي الغاشم لأراضيها، كان لابد للدولة من إعادة النظر في قوانين الضرائب لتطويرها بما يتناسب مع المتغيرات المحلية والعالمية خاصة وأن الضريبة تعتبر مصدراً هاماً من مصادر التمويل الذاتي الذي يمكن للدولة أن تعتمد عليه في تمويل الأنشطة والخدمات العامة وفي تحقيق التنمية الاقتصادية.

وقد أصدرت الدولة القانون رقم 19 لسنة 2000 بشأن دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في الجهات غير الحكومية. ويهدف هذا القانون إلى تقريب الفوارق بين مرتبات ومزايا العمل في الجهات المختلفة، بحيث لا يجد طالب العمل الكويتي مبرراً لانتظار فرصة عمل حكومية في الوقت الذي يمكن أن يعمل في القطاع الخاص وله نفس المزايا التي توفرها الحكومة. ومن ناحية أخرى يمنح القانون مزايا وحوافز لمنشآت القطاع الخاص التي توظف عمالة وطنية، ويفرض التزامات أو يوقع جزاءات على تلك التي لا تلتزم بتعيين الحد الأدنى من العمالة الوطنية (قانون دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في القطاع الخاص (بالكويت) رقم 19 لسنة 2000).

وتمثل الإيرادات الضريبية بما فيها ضرائب الدخل حوالي 1% من إجمالي الإيرادات العامة في دولة الكويت، وهي نسبة ثابتة ولم يطرأ عليها أي تغيير منذ سنوات، وهي تساهم في تحقيق بعض أهداف اقتصادية واجتماعية، وان ما تحصله الدولة من الضرائب حاليا

يعتبر ضعيفاً جدا (التقرير العربي الموحد الصادر عن صندوق النقد العربي، لعام 2002، ص97).

وقد انخفضت إيرادات الضرائب على صافي الدخل والأرباح بمقدار 66 مليون دينار، ومع ذلك، فقد كان الانخفاض مقتصراً على الضرائب على الشركات الأجنبية غير النفطية (انخفضت بمقدار 35 في المائة)، أما الضرائب على الشركات المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية فقد ارتفعت بمقدار 34 في المائة (http://www.kuwait.tt/ArticleDetails.aspx?Id=84402).

ويلزم لتحقيق التوازن في المزايا المالية بين القطاع الحكومي والقطاع الخاص، أن تتدخل الدولة لتقديم الدعم المناسب للراغبين في العمل بالقطاع الخاص والمتمثل في منحهم علاوات اجتماعية أو علاوات كتلك التي يحصل عليها العامل بالقطاع الحكومي. ومع ذلك فإن توفير هذا الدعم يعوقه العديد من المشكلات التي تعانيها الميزانية العامة للدولة وخاصة العجز المستمر الذي تعاني منه خلال العقد الأخير. لذلك فقد نص القانون رقم 19 لسنة 2000 على مصادر توفير الموارد المالية اللازمة لتطبيقه وهي ما يلي: (المادة 12 من قانون دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في القطاع الخاص (بالكويت) رقم 19 لسنة 2000)

1- فرض ضريبة على الشركات الكويتية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية ونسبتها 2.5% من صافي أرباح السنوية.

2- فرض رسوم إضافية على إصدار وتجديد الرخص التجارية والصناعية والحرفية وعلى تصاريح العمل، وأذون العمل للعمالة الوافدة بالقدر الذي يحول دون منافستها للعمالة الوطنية.

3-المبالغ التي تدرج في الميزانية العامة للدولة لهذا الغرض.

ونظراً لأن الدولة رأت أن القطاع الخاص في دولة الكويت بهذه الصورة ينعم بكافة أشكال الدعم الحكومي المالي والخدمي في ظل عدم اكتمال ضريبة الدخل التي تفرض بنسبة كبيرة من صافي الأرباح السنوية للشركات في البلدان الغنية والنامية على حد سواء، فقد قامت بموجب القانون رقم 46 لسنة 2006 بفرض نسبة 1% على صافي الأرباح السنوية للشركات المساهمة العامة والمقفلة إسهاماتها في دعم الميزانية العامة للدولة من ناحية، وتمكيناً لتلك الشركات التي تؤدي فريضة الزكاة من توجيه هذه النسبة إلى المصارف الشرعية لها ضمن إطار أكثر شمولية وأكثر تنظيماً نظراً لأنه يتم تحت الإشراف الكامل لوزارتي المالية والأوقاف والشئون الإسلامية.

ويحق لهذه الشركات عند تقديم إقراراتها لوزارة المالية بالمستحق عليها مرفقاً بها ميزانياتها السنوية بموجب هذا القانون أن تحدد القدر الذي يمثل زكاة عن أموالها من المبلغ المحصل وفقاً لما تراه راجحاً من الآراء الفقهية، على أن تنفق الحكومة أموال الزكاة في مصارفها الشرعية، أو أن توجه المبلغ المستحق عليها كله أو جزء منه إلى إحدى الخدمات العامة، وأن تتضمن اللائحة التنفيذية لهذا القانون إجراءات تحصيل وإنفاق الأموال المحصلة متضمنة المصارف الشرعية للزكاة بعد أخذ موافقة هيئة الفتوى بوزارة الأوقاف والشئون الإسلامية، ومراعاة ما تقترحه الشركات من توجيه المبالغ المستحقة للخدمات التي تراها وفي إطار الميزانية العامة للدولة.

وترى الباحثة انه وبفرض الضريبة على دخل الشركات الكويتية المسجلة أوراقها المالية في البورصة بموجب القانون رقم 46 لسنة 2006 بشأن الزكاة ومساهمة الشركات المساهمة العامة والمقفلة في ميزانية الدولة بدولة الكويت، يكون التشريع الكويتي قد خطى خطوة نحو فرض الضريبة على الشركات الوطنية مما يمهد الطريق نحو إصلاح ضريبي حقيقي يساير المتغيرات المحلية التي طرأت على دولة الكويت من ناحية، والمتغيرات الدولية من ناحية أخرى.

كما خطت الكويت عام 2008 خطوة مهمة نحو تغيير قانون الضرائب الذي يرجع إلى عام 1955 حيث تم تخفيض الضريبة المفروضة على الشركات الأجنبية من 55 إلى 15 في المائة، بالإضافة إلى دور القوانين الأخيرة التي صدرت في الكويت لجذب المستثمر الأجنبي منها قانون المستثمر الأجنبي والذي يعطي المستثمر الأجنبي إعفاءات ضريبية بنسبة 10% لمدة 10 سنوات.

وقد بلغت تقديرات الإيرادات بميزانية السنة المالية 2009 – 2010 حوالي 606. 4 مليارات دينار كويتي في الوقت الذي حققت فيه الكويت إيرادات فعلية للسنة المالية 2004 – 2005 بلغت نحو 896. 8 مليارات دينار منها 1. 8 مليارات دينار إيرادات نفطية.

2-14 إجراءات التدقيق الضريبي في دولة الكويت

من واقع عمل الباحثة في إدارة الفحص والمطالبات الضريبية في دولة الكويت، فان عملية التدقيق الضريبي في دولة الكويت تمر بعدة مراحل، فبعد أن تنتهي المدة المقررة لتقديم الإقرارات الضريبية من قبل المكلفين والتي تبدأ منذ بداية الشهر الأول من السنة ولنهاية

الشهر الرابع منها، حيث يكون المكلف قد أنهى إعداد حساباته وتدقيقها، ولكي يتسنى له تعبئة إقراره الضريبي بصورة صحيحة.

تبدأ إدارة الفحص والمطالبات الضريبية بإدخال الإقرارات الضريبية على الحاسوب كما وردت من قبل الملكف، ثم تبدأ بعد ذلك بتوزيعها على مدققي الضرائب، وبشكل عشوائي، أي أنه لا تراعى قدرات المدقق ومؤهلاته وخبراته عند توزيع الإقرارات الضريبية، وهذا الأمر يتم كون المدقق عُيّن في الدائرة وأُعطي تفويضاً بالتدقيق الضريبي بعد أن يخضع لدورة يتم من خلالها شرح وتفسير النصوص القانونية، وبعض التطبيقات في المحاسبة الضريبية وكل ذلك يتم بشكل نظري، ثم يحول المدقق المستجد إلى إحدى مديريات التدقيق الضريبي ليبدأ العمل برفقة أحد المدققين القدامى، وتكون هذه الفترة بمثابة برنامج تدريب عملي على إجراءات التدقيق الضريبي. وبهذه الصورة تعتبر إدارة الفحص والمطالبات الضريبية المدقق الضريبي قد أصبح مؤهلاً لممارسة مهنة التدقيق الضريبي. وتمر مراحل التدقيق الضريبي فيما بعد بالمراحل التالية:

1- المرحلة الأولى:

وتسمى هذه العملية بالتدقيق المكتبي، ويتم فيها تحويل الإقرار الضريبي إلى المدقق الضريبي، والذي يبدأ بدراسته ومقارنة بياناته المالية بما توفر لديه من معلومات وبيانات في الملف الشخصي للمكلف وسيرته الضريبية، فإذا كانت بياناته مقنعة ولا حاجة للتحقق من صحتها من خلال تدقيق حسابات المكلف من قبل المدقق الضريبي، فهنا لا حاجة لتعديل الدخل، حيث يقوم المدقق الضريبي بصادر قراره بقبول الإقرار كما ورد لعدم الجدوى من التدقيق والتعديل.

2- المرحلة الثانية:

إذا رأى المدقق الضريبي أن البيانات الواردة في الإقرار الضريبي غير مقنعة وأن فيها خلل، فإن المدقق يقوم بتأجيل البت في وضع الإقرار الضريبي.

3- المرحلة الثالثة:

يطلب المدقق قسائم معلومات عن المكلف من قسم المعلومات المختص بذلك ليستفسر فيما إذا كانت هناك معلومات إضافية ومستجدة لم يذكرها المكلف، وفيما إذا قام بالاستيراد والتصدير وخلافها، حيث تعتبر هذه المعلومات من أدلة وقرائن الإثبات التي يعتمد عليها المدقق الضريبي في قرار التعديل.

4- المرحلة الرابعة:

يتم في هذه المرحلة إرسال إشعار دعوة للمكلف بالحضور إلى الإدارة، إذ تعتبر دعوة الحضور المرسلة للمكلف بواسطة البريد أو المسلمة له باليد بمثابة إشعار بعدم قبول الإقرار الضريبي.

5- المرحلة الخامسة:

قد يقوم المدقق الضريبي بالكشف على ارض الواقع وبشكل مفاجئ على مقر عمل أو شركة المكلف دون إشعاره بذلك الكشف مسبقاً، ليطلع على حجم البضاعة والمواد الموجودة وعدد العاملين لديه وكذلك عدد الفروع إن أمكن والمكاتب والمستودعات وإذا توفرت بعض السجلات لدى المكلف.

6- المرحلة السادسة:

فيها يتم تدقيق الحسابات وتجهيز محضر التدقيق واخذ أقوال المكلف، فإذا كان المكلف يمسك حسابات أصولية فإن المدقق يحدد موعداً لتدقيقها، أما إذا لم يكن يمسك حسابات أصولية، فإن المدقق يقوم بدراسة السجلات المتوفرة وتدقيقها أيضاَ ويثبت ذلك في محضره وأوراق العمل الخاصة به.

7- المرحلة السابعة:

في هذه المرحلة يقوم المدقق الضريبي بإعداد تقرير يوضح فيه اسم المكلف وطبيعة عمله ومدى الاعتماد على الحسابات التي قدمها، ويقوم بتعديل دخل المكلف الخاضع للضريبة وفقاً للبيانات والأدلة أو القرائن التي توفرت لديه أثناء التدقيق والكشف على ارض الواقع وكتابة محضر أقوال المكلف.

8- المرحلة الثامنة:

يرسل إشعار للمكلف بالتعديلات التي أجراها المدقق الضريبي على دخل المكلف، حيث يكون قد اطلع على قرار التعديل فيما يخص ضريبة الدخل ويوقع بالموافقة أو عدم الموافقة قبل إرسال الإشعار، ومن ثم يرسل إليه إشعار بالضريبة المستحقة، وهنا إما أن يقوم المكلف بالإذعان لذلك ويدفع الضريبة المستحقة، أو أن يقوم بإجراءات الطعن القانوني بقرار التعديل والاعتراض عليه.

ترى الباحثة أن عدم وجود إرشادات مكتوبة لكيفية الإعداد لعملية التدقيق، وعدم وجود إجراءات أو خطوات مكتوبة يسترشد بها المدقق الضريبي لتدقيق حسابات المكلف، مثل (تدقيق المبيعات، والمشتريات وما هي البنود المهمة في هذه العملية، وكذلك ما هي

الإرشادات حول تدقيق النقدية أو المدينون والأصول وكافة بنود قائمة الدخل الشامل وقائمة المركز المالي للمكلف)، تجعل الاعتماد على مؤهلات المدقق الضريبي وخبراته وكفاءته الأساس في عمل إدارة الفحص والمطالبات الضريبية في دولة الكويت فلا يستطيع من هو ليس مؤهلا علمياً أو عملياً أن يقوم بالتدقيق الضريبي على أكمل وجه وإنما يخضع الأمر لاجتهاده الشخصي دون مراعاة للنواحي العملية لأصول التدقيق وإجراءاته، مما يلحق الضرر بالأطراف ذات العلاقة سواء الخزينة أو المكلفين، سواء ضرر مادي أو معنوي مثل كثرة المنازعات والشكاوي وعدم تحصيل الضريبة بموعدها ومقدارها.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

من أجل تكوين إطار مفاهيمي تستند إليه الدراسة الحالية في توضيح الجوانب الأساسية لموضوعها، فقد قامت الباحثة بالإطلاع على العديد من الدراسات السابقة وتم الإفادة من بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة وتخدم متغيراتها وفيما يلي استعراض لبعض هذه الدراسات:

أولا: الدراسات باللغة العربية

- دراسة (عبد المنعم، 2004) بعنوان: "**أسلوب مقترح للمحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية: دراسة ميدانية**".

هدفت إلى التعرف على طبيعة الفروق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي، والآثار الضريبية المترتبة عليها؛ وبيان الطرق المتبعة في قياس ضرائب الدخل المؤجلة، وأهم

المشكلات المرتبطة بها وإيضاح متطلبات الإفصاح عن ضرائب الدخل (المستحقة والمؤجلة) في القوائم المالية؛ وإجراء دراسة تحليلية مقارنة لمعايير المحاسبة عن ضرائب الدخل الصادرة عن الهيئات الدولية أو المحلية أو الإقليمية؛ وإجراء دراسة اختبارية للتعرف على مبررات عدم الالتزام في مصر بتطبيق ما جاء بالمعايير المحاسبية بشأن المحاسبة عن ضرائب الدخل، وكيفية تذليل هذه المبررات؛ وصياغة أسلوب مقترح للمحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية في مصر مع بيان كيفية تطبيقه. وقد توصلت هذه الدراسة إلى أنه يمكن تقسيم الفروق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي بحسب تأثيرها على النتائج إلى: فروقات دائمة يقتصر تأثيرها على نتائج الفترة التي حدثت فيها فقط، وفورق مؤقتة يمتد أيضا على نتائج الفترات التالية لحدوثها، ولا تثير الفروقات الدائمة أية مشكلات في المحاسبة الضريبية لإمكان التخلص من آثارها في السنة التي حدثت فيها. وتتفق معظم الآراء على المستويين الفكري والمهني على أن ضريبة الدخل على أرباح شركات الأموال تعتبر من وجهة النظر المحاسبية من المصروفات اللازمة لممارسة النشاط. وتتفق كافة الهيئات المحاسبية المهنية الرسمية على ضرورة مراعاة الآثار الضريبية للفروق المؤقتة، وذلك عند تحديد قيمة مصروف ضريبة الدخل، وتعارف الفكر المحاسبي على ثلاث طرق للمحاسبة عن ضرائب الدخل هي: طريقة الضريبة واجبة السداد، وطريقة التأجيل، وطريقة الأصل (الإلتزام).

- دراسة حوسو، (2005) بعنوان:" **التدقيق للأغراض الضريبية**"

هدفت الدراسة الى تحقيق الرقابة الضريبية من خلال إيجاد نظام رقابي فعال، وذلك عن طريق دراسة العلاقات البنيوية بين معايير النظام الضريبي ومعايير التدقيق لمختلف

أوجه أنشطة التدقيق الممارسة حالياً في الوحدات الاقتصادية في فلسطين أو الدول التي تعتبر الضرائب احد مصادرها. وقد أظهرت نتائج الدراسة، أهمية إيجاد نظام تدقيق ضريبي فعال لمكافحة الغش الضريبي، والتحايل في الحسابات لا تكمن فقط في الوسائل العقابية المنصوص عليها في القوانين الضريبية، أو قواعد المعايير المهنية الصادرة عن المؤسسات المهنية في فلسطين وإنما أيضا في حسن استخدام الإدارة الضريبية لمواردها المتاحة وخاصة مواردها البشرية، وتعاونها بشكل علمي ومدروس مع المؤسسات المهنية العاملة في ميادين المحاسبة وتدقيق الحسابات سواء كانت على الصعيد العملي أو الأكاديمي. وقد أوصت الدراسة بمجموعة توصيات كان من أهمها: أن يتم التنسيق بين التشريعات الضرائبية ودستور المهنة لجمعية المحاسبين القانونيين بإيجاد مواد قانونية متشددة بحق المخالفين والمتهربين من مسك حسابات رسمية حسب القانون، لضمان الحيادية والنزاهة بالعمل.

- دراسة (عبده، 2006) بعنوان: "**الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية: حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية**".

هدفت إلى دراسة وتحليل قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية، ومدى إمكانية تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) في المحاسبة عن ضرائب الدخل في الجمهورية اليمينة. ولتحقيق أهداف الدراسة أتبع الباحث الأسلوب الإستقرائي. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها لا يمكن الأخذ بنظر الإعتبار بمتطلبات المعيار المحاسبة الدولي المعدل رقم (12) "ضرائب الدخل" عند التحاسب عن ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية. ولا توجد فروق ذات دلالة إحصائية

بين متوسطي إجابات الفاحصين الضريبيين والمحاسبين القانونيين المتعلقة بالمشاكل التشريعية والمحاسبية والإدارية والسلوكية التي تواجه النظام الضريبي الحال في الجمهورية اليمنية. ولا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات الفاحصين الضريبيين والمحاسبين القانونيين المتعلقة بالتدابير التي تسهم في تطوير النظام الضريبي اليمني، ولا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات الفاحصين الضريبيين والمحاسبين القانونيين المتعلقة بمدى الأخذ في الإعتبار بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل" عند التحاسب عن ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية.

– دراسة الشيخ، (2006) بعنوان" **الدخل الخاضع للضريبة في مجال التجارة الالكترونية**"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الدخل الخاضع للضريبة في مجال التجارة الالكترونية، وكيفية التعامل معها ضريبياً، وبينت أن التجارة الإلكترونية تستخدم وسائل غير تقليدية لإبرام العقود أو الوفاء بالقيمة أو إثبات المعاملات، فهي تقلل الحاجة إلى المستندات الورقية، ويمكن أن تستغني عن النقود التقليدية وتحمل بدلاً منها النقود الالكترونية Electronic Money وتعتمد على مخرجات الحاسوب في الإثبات، الأمر الذي يدفع الحكومات التي تسعى إلى تطبيق التجارة الالكترونية إلى تطوير اقتصادياتها ووسائل الدفع فيها من خلال النظر في الكثير من التشريعات القانونية المطبقة على التجارة التقليدية، وتحفز البحث في كيفية التعامل معها، سواء في مجال القانون المدني أو التجاري أو الجنائي، وغيرها من القوانين ذات الصلة. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها أهمية التكيف مع معطيات التجارة الالكترونية وتكييف التشريعات المتعلقة بها، ومن أهم القوانين

التي يتوقع أن تتأثر بصورة مباشرة بالتجارة الالكترونية القانون الضريبي، الذي يهتم بفرض وتحصيل الضريبة على الدخل الناتج من هذه التجارة، أو على التعامل في السلع والخدمات التي تشملها، مما يثير البحث في مدى ملاءمة قواعد الضريبة التي تعتمد حالياً على الوجود المادي لمنشأة المكلف، أو النقل المادي للسلعة في تحديد وعاء الضريبة على الدخل أو على المعاملات المتعلقة بالتجارة الالكترونية، سواء أكانت ضريبة الدخل أم ضريبة المبيعات أم ضريبة جمركية.

– دراسة الضابط، (2006) بعنوان: "**مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سوريا**"

هدفت هذه الدراسة الى معالجة مشكلة الانخفاض المزمن الذي تعاني منه الحصيلة المتأتية من الضرائب على الدخل في سورية، والارتفاع الكبير في معدل التهرب الضريبي، والذي نتج عنه انتفاء الحد الأدنى للمتطلبات الشخصية وفق قواعد العدالة والموضوعية والنزاهة والتدريب والتأهيل، وانتشار أوسع للعديد من أوجه الفساد الإداري على مستوى إدارة وتنفيذ تلك الأعمال التي لم يبقَ منها سوى بعض الإجراءات في ظل إلغاء أو فساد نظام الفوترة القائم ومصادر المعلومات اللازمة، الأمر الذي انعكس على تراجع معدلات الالتزام أو الامتثال الطوعي إلى ابعد الحدود. واستعرضت الدراسة واقع أعمال التدقيق الضريبي في سوريا ومدى تلبيتها لمعايير التدقيق الدولية، وخلصت الدراسة إلى بعض النتائج من بينها انه لم يتزامن إصدار القانون الجديد للضريبة على الدخل مع التعليمات الناظمة لأعمال التدقيق الضريبي فلم تصدر التعليمات ولم يفصلها القانون، وتبين أن هناك عجز لدى المعنيين

بتشريع القوانين الضريبية وتطبيقاتها في سوريا في تحسين أعمال التدقيق وإصلاح الكوادر الضريبية مما حدا بهم إصدار قانون يقضي بحجز ضرائب المتعهدين وتجار العقارات عند المنبع واستثنائهم من أعمال التدقيق، كذلك بينت النتائج إن إغفال القانون الجديد لجانب إصلاح فعلي لأعمال التدقيق الضريبي قد عمق الخلل القائم المتمثل في انعدام ثقة المكلفين بعدالة النظام الضريبي ككل ونزاهته وتدني معدلات الامتثال الطوعي الأمر الذي ساهم في انخفاض موارد الخزينة جراء فشل كوادر التدقيق الضريبي في التوصل إلى تقدير الالتزامات الضريبية الحقيقية واتساع رقعة التهرب الضريبي، وهو ما يفسر عملياً تصريح حوالي 45% من مكلفي الأرباح في مالية دمشق عن خسائر على الرغم من تخفيض المعدلات الضريبية إلى النصف تقريباً .

- دراسة الزعبي، (2010)، بعنوان:" **أثر العوامل الأخلاقية والنفسية والاجتماعية في مستوى الإذعان الضريبي من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل في الأردن**".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر العوامل الأخلاقية والنفسية والاجتماعية في مستوى الإذعان الضريبي من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل في الأردن، تكون مجتمع الدراسة من مقدري ضريبة الدخل في الأردن، وتم تصميم استبانه لهذه الغاية، واستخدمت أساليب الإحصاء الوصفي لتحليل البيانات واختبار الفرضيات، وتوصلت الدراسة الى عدد من النتائج منها: أن هناك اثر للعوامل الأخلاقية (الصدق، الاستقامة، الأمانة، الالتزام بالقواعد الأخلاقية) في مستوى الإذعان الضريبي. وأن هناك أثر للعوامل النفسية (الشعور بالخجل، الشعور الايجابي نحو الضريبة، الشعور بعدالة التوزيع، الإحساس بالواجب الوطني والشعور

بالذنب) في مستوى الإذعان الضريبي. كما تبين أن هناك أثر للعوامل الاجتماعية (الإحساس بالمسؤولية تجاه الدولة والمجتمع، نظرة المجتمع السلبية تجاه المتهربين من دفع الضريبة، واحترام المعايير الاجتماعية) في مستوى الإذعان الضريبي. كذلك أشارت النتائج إلى أن تصورات مقدري ضريبة الدخل في الأردن لمستوى الإذعان الضريبي كان متوسطاً . وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز المبادئ الأخلاقية وتنمية الوعي الضريبي عند المكلفين، وإعلان أسماء المتهربين من الضريبة عبر وسائل الإعلام المختلفة.

ثانيا: الدراسات باللغة الانجليزية

- دراسة (James & Alley, 2004)، بعنوان:

"Tax compliance، self assessment and tax administration"

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بمعنى التقدير الذاتي، والالتزام الضريبي وبينت أهم العوامل المؤثرة في رغبة دافعي الضرائب للالتزام الضريبي. وبينت نتائج الدراسة أن هناك طريقين للالتزام الضريبي وهما: الطريقة الاقتصادية والطريقة السلوكية أو الأخلاقية، حيث تعملان على تشجيع المكلفين على الالتزام الضريبي. وبينت الدراسة بأن القوة والشدة في العقوبات تعمل على تخفيض الالتزام الضريبي وليس زيادته وتشجيعه، وكذلك أوصت بان على الإدارة الضريبية الموازنة بين تشجيع دافعي الضرائب على الالتزام الضريبي وبين العقوبات عند عدم الالتزام. وأوصت الدراسة بضرورة حماية المدققين بشكلٍ كافٍ من الضغوط السياسية والاقتصادية والاجتماعية وذلك لضمان قيامهم بعملية التدقيق بشكل

موضوعي ولضمان قدرتهم على الإقرار بالنتائج والآراء والخلاصات بموضوعية ودون خوف من انعكاساتها السياسية والإدارية، ويجب أن يكون الفاحصين الضريبيين قدر الإمكان خاضعين لنظام خاص تكون فيه للحوافز والتدريب والالتزام الوظيفي والتقدم الوظيفي، أسس مبنية على أساس من الجدارة والاستحقاق.

- دراسة (Moser & Evans, 2005) بعنوان:

" The effects of Horizontal and exchange Iniquity on Tax Reporting Decisions ."

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر السيولة النقدية على الإقرار الضريبي، وقد قامت الدراسة على فرضية مفادها انه في ظل عدم العدالة الأفقية سيقدم دافع الضرائب في إقراره الضريبي دخلاً اقل أو أكثر عندما يتم زيادة أو تخفيض معدل الضريبة مع بقاء الخدمات العاملة على حالها. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة أن دافعي الضرائب يعلنون عن الدخل الحقيقي عند شعورهم بالعدالة الأفقية، كذلك لا يوجد تأثير لعدم وجود عدالة تبادلية عن إفصاح المكلف عن دخلة بالإقرار الضريبي، كما أن إفصاح المكلف عن دخله في الإقرار الضريبي يزيد وينخفض حسب زيادة وانخفاض المخاطر المترتبة على التهرب الضريبي. كذلك بينت النتائج وجود أثر السيولة النقدية على الإقرار الضريبي لدى المكلفين. وأوصت بضرورة قيام دافعي الضرائب بعدم التهرب الضريبي والتزامهم بالأمور الأخلاقية عند القيام بالتقدير الضريبي.

- دراسة (Sansing & Guenther. 2009) بعنوان:

" Valuation Of The Firm in The Presence of Temporary Book-Tax Differences: The Role of Deferred Tax Assets and Liabilities ."

هدفت إلى بحث قيمة الشركة في حالة وجود الاختلافات المؤقتة بين الاعتراف بالإيرادات والنفقات والتقرير عنها للأغراض الضريبية والمالية، وعرض القيم الدفترية للالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة على أساس الأصول والالتزامات داخل تقديرات التدفقات النقدية بعد الضريبة التي تقوم على القيمة السوقية للشركة. وتعرض ما إذا كانت الاقتطاعات الضريبية تستخدم الأساس النقدي أو أساس القيمة الحالية المتلازمة للتدفقات النقدية المستقبلية للأصول والالتزامات المسجلة، ومن ثم تسجيل مبالغ الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها التي سوف تنعكس في فترات مستقبلية. وأظهرت الدراسة انه في بعض الحالات تختلف القيم الدفترية للالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة عن تلك القيم السوقية. ويتوقف تقييم الالتزامات، والأصول الضريبية المؤجلة على التوقعات السوقية لحاسبات الضرائب المؤجلة المنعكسة، وان سبب هو الالتزام الضريبي يرجع إلى استخدام طرق الإهلاك المختلفة للأغراض الدفترية والضريبية، وان مخصص التقييم يلاءم تماما إستراتيجية إعادة الاستثمار المضمونة، ومن ثم فالالتزام الضريبي المؤجل لا ينعكس أبدا، وأظهرت الدراسة أيضا أن الضرائب المؤجلة لا تتضمن القيمة للشركة (قيمة الشركة)، وإنما تؤثر الضرائب المؤجلة في الأرباح وتزودنا بالمعلومات للتنبؤ بالأرباح المستقبلية والجارية، كما أظهرت الدراسة إن استخدام الاستهلاك الضريبي المعجل يضمن التدفق النقدي والقدرة

على اخذ الاقتطاع الضريبي عاجلا في حياة الأصل أكثر من السنوات الأخيرة، وسوف يؤدي إلى زيادة القيمة الحالية للتدفقات النقدية للشركة إلى الحد الأدنى.

- دراسة (Brouno & Feld, 2012)، بعنوان

"The tax authority and the taxpayers, an exploratory analysis"

العلاقة بين السلطة الضريبية ودافعي الضرائب وأثر ذلك على الالتزام الضريبي

هدفت هذه الدراسة إلى بحث العلاقة بين السلطة الضريبية ودافعي الضرائب وأثر ذلك على الالتزام الضريبي، وقد توصلت الدراسة إلى أن ألالتزام الضريبي من قبل دافعي الضرائب يأتي من خلال تعامل السلطة الضريبية باحترام معهم، وان استخدام الإجبار في الالتزام الضريبي سيولد ردة فعل عكسية مما يجعل دافع الضريبة يتهرب بطرق مختلفة. كذلك بينت الدراسة ان العلاقة طردية بين معاملة السلطات الضريبية باحترام لدافعي الضرائب وبين التزامهم الضريبي، بمعنى انه كلما كانت هناك علاقة ايجابية بين السلطة الضريبية ودافعي الضرائب مبنية على الثقة والاحترام المتبادل كلما ساعد على حل المشاكل والصعوبات التي تواجه العملية الضريبية بكاملها سواء السلطات الضريبية او دافعي الضرائب.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

لقد تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بعدة جوانب، ولكن لابد من الإشارة الى مدى استفادة هذه الدراسة من الدراسات السابقة، حيث احتوت الدراسات السابقة على كم من المعلومات التي تمت الاستعانة بها لوضع الإطار النظري للدراسة، وكذلك الاستفادة من

منهجية البحث في الدراسات السابقة، ومن المعالجة الإحصائية للمتغيرات الواردة فيها. ولكنها تميزت عن الدراسات السابقة بأن هذه الدراسة:

1- **الموضوع:** تناولت هذه الدراسة موضوع تحسين فاعلية التدقيق الضريبي والذي لم تتناوله الدراسات السابقة وتحديداً في دولة الكويت على حد علم الباحثة.

2- **المجال:** تناولت هذه الدراسة مجال التدقيق الضريبي والذي لم تتناوله الدراسات السابقة وتحديداً في دولة الكويت على حد علم الباحثة.

3- **المتغيرات:** تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة من حيث المتغيرات التي تناولتها، إذ إنها ركزت على المتطلبات التشريعية والوظيفية والشخصية.

4- **البيئة:** تتميز هذه الدراسة في كونها من أوائل الدراسات في هذا المجال في دولة الكويت، حيث أن معظم الدراسات التي أتيح للباحثة الاطلاع عليها أجريت في بيئات مختلفة عن بيئة الكويت، فمنها ما كان في الأردن وفلسطين وسوريا واليمن ومصر، بينما أجريت هذه الدراسة في الكويت حيث كانت شاملة لمكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت المرخصة والمزاولة للمهنة.

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

3-1 منهج الدراسة

3-2 مجتمع الدراسة والعينة

3-3 أدوات الدراسة

3-4 صدق وثبات الأداة

3-5 أساليب جمع البيانات

3-6 أساليب التحليل الإحصائي للبيانات

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

يتناول هذا الفصل وصفا للمنهجية التي استخدمتها الباحثة في القيام بهذه الدراسة، إذ يتضمن منهج الدراسة ومجتمع الدراسة وأداتها ومدى صدق الأداة وثباتها والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات.

3-1 منهج الدراسة

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الميدانية والتي اتبعت فيها الباحثة الأسلوب الوصفي الارتباطي، بهدف التعرف على مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، من وجهة نظر مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت وبكافة مستوياتهم الوظيفية.

3-2 مجتمع الدراسة والعينة

يتكون مجتمع الدراسة من مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت والبالغ عددها (47) مكتب تدقيق مرخص ومزاول للمهنة، (دليل مراقبي الحسابات ومكاتب تدقيق الحسابات بدولة الكويت، الصادر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية لعام 2013/2012).

أما عينة الدراسة فقد تم اختيار عينة قصدية من مدققي الحسابات والعاملين في هذه المكاتب، والبالغ عددهم حوالي (1140) مدققاُ وبنسبة (25%) من المجتمع الأصلي

للدراسة، إذ قامت الباحثة بتوزيع (285) استبانة، وتم استرداد (219) استبانة بنسبة (76.8%) من إجمالي عدد الاستبانات المرسلة، وبعد فرزها تم استبعاد 8 استبانات منها لعدم اكتمال تعبئتها ولعدم صلاحيتها للتحليل الاحصائي، وبذلك استقرت العينة على (211) مدققاً يعملون في المكاتب المشمولة بالدراسة والتي خضعت للتحليل وبنسبة (74.0%) من أصل عدد الاستبانات الموزعة في المكاتب المشمولة بالدراسة. ويوضح الجدول رقم (3-1) ذلك.

الجدول رقم (3-1)

مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

الاستبانات	العدد	النسبة المئوية
المجتمع الكلي	1140	%100
الاستبانات التي تم توزيعها	285	%25
الاستبانات المستردة	219	%76.8
الاستبانات المستبعدة	8	%3.6
الاستبانات الخاضعة للتحليل	**211**	**%74.0**

3-3 أداة الدراسة

قامت الباحثة بإعداد استبانة وتطويرها وحسب ما تقتضيه متغيراتها، وباستخدام عبارات تقييميه حسب مقياس ليكرت الخماسي من حيث درجة التوافق والأهمية والملاءمة والقبول (موافق جدا 5 علامات، موافق 4 علامات، محايد 3 علامات، غير موافق علامتان، غير موافق جدا علامة واحدة)، وقد تكونت من جزئين رئيسين هما:

1- الجـزء الأول: وخصـص للتعـرف علـى العوامـل الديموغرافيـة للمسـتجيبين مـن مـدققي الحسابات العاملين فـي مكاتـب التـدقيق فـي دولـة الكويت مثـل (العمر، عدد سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، الشهادات المهنية).

2- الجزء الثاني: وخصص للعبارات التي تغطي متغيرات الدراسة، والتي تتمثل في معرفة مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، وقد استخدمت الباحثة مقياس ليكرت الخماسي، وحسب الدرجات مستوى الملاءمة والأهمية النسبية للوسط الحسابي. والملحق (1) يبين نموذج الاستبانة كما تم توزيعه على عينة الدراسة.

3-4 صدق وثبات الأداة

قامت الباحثة بعرض الاستبانة على ذوي الخبرة والاختصاص وهيئة محكمين للحكم على مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، ولتأكيد أن الباحثة قد قامت بقياس ما يجب قياسه والوصول إلى مستوى عالٍ من الصدق الداخلي في الدراسة، تم إرفاق تقرير وافي يتضمن مشكلة الدراسة وأهدافها وبعد استرجاع الاستبانات قامت الباحثة بإجراء التعديلات المقترحة من المحكمين والأساتذة المختصين قبل توزيعها على عينة الدراسة من مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت، والملحق (2) يبين أسماء الأساتذة محكمي استبانة الدراسة.

كما قامت الباحثة بإجراء اختبار الاتساق الداخلي حاسوبيا لمعرفة مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات باستخدام معامل كرونباخ ألفا، وقد بلغت درجة اعتمادية هذه

الاستبانة حسب اختبار كرونباخ ألفا (.782) وهي نسبة مقبولة وذات اعتمادية عالية لنتائج الدراسة الحالية، إذ إن النسبة المقبولة لتعميم نتائج مثل هذه الدراسات هي .60 (Sekaran, 2010) ويوضح الجدول رقم (3−2) معاملات الثبات لجميع متغيرات الدراسة.

الجدول (3−2)

قيمة معامل الثبات لمتغيرات الدراسة

تسلسل الفقرات	اسم المتغير	معامل الثبات كرونباخ ألفا
1−10	المتطلبات التشريعية	.839
11−20	المتطلبات الشخصية	.751
21−30	المتطلبات الوظيفية	.731
31−40	تحسين فاعلية التدقيق الضريبي	.716
1−40	**المعدل العام للثبات**	**.782**

أما فيما يتعلق بالحدود التي اعتمدتها هذه الدراسة عند التعليق على المتوسط الحسابي للمتغيرات في أنموذج الدراسة ولتحديد درجة المقياس فقد حددت الباحثة ثلاثة مستويات هي (مرتفع، متوسط، منخفض) بناء على المعادلة الآتية:

طول الفئة = (الحد الأعلى للبديل – الحد الأدنى للبديل)/ عدد المستويات

(5−1)/3 = 4/3 = 1.33. وبذلك تكون المستويات كالتالي:

مستوى التزام منخفض من (1)− أقل من (2.33).

مستوى التزام متوسط من (2.34) – (3.67).

مستوى التزام مرتفع من (3.68) إلى (5).

3-5 أساليب جمع البيانات

تم الاعتماد في هذه الدراسة على نوعين من مصادر المعلومات هما المصادر الأولية والمصادر الثانوية وكما يلي:

أ- **البيانات الأولية:** وهي البيانات التي تم الحصول عليها من خلال إعداد استبانة خاصة لموضوع الدراسة، وقد غطت محاور الدراسة الأربعة.

ب- **البيانات الثانوية:** وهي البيانات التي تم الحصول عليها من المصادر المكتبية والمراجعة الأدبية للدراسات السابقة، لوضع الإطار النظري لهذه الدراسة وتشمل ما يلي:

(1) الكتب والمواد العلمية والتقارير والأبحاث الإدارية، وخاصة التي تبحث في موضوع التدقيق والتدقيق الضريبي.

(2) الدوريات المتخصصة والنشرات التي كتبت حول موضوع التدقيق والتدقيق الضريبي.

(3) رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه التي تبحث في موضوع التدقيق والتدقيق الضريبي.

3-6 أساليب التحليل الإحصائي للبيانات

بعد الانتهاء من عملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة حول متغيرات هذه الدراسة تم ترميزها وإدخالها إلى الحاسب الآلي لاستخراج النتائج الإحصائية، إذ تمت الاستعانة بالأساليب الإحصائية ضمن البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) لمعالجة

البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية للعينة المبحوثة، وبالتحديد فان الباحثة استخدمت الأساليب الإحصائية التالية:

1- مقاييس النزعة المركزية: مثل الوسط الحسابي والتكرارات والنسب المئوية، وذلك لوصف آراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة ولتحديد أهمية العبارات الواردة في الاستبانة، وكذلك الانحراف المعياري لبيان مدى تشتت الإجابات عن وسطها الحسابي.

2- تحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Regression): وذلك من اجل اختبار أثر التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق مجتمعة في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي.

3- تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression) وذلك من أجل اختبار تأثير كل متطلب من متطلبات ممارسة مهنة التدقيق في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي.

4- اختبار ألفا كرونباخ: وذلك لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.

الفصل الرابع

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

4-1 خصائص عينة الدراسة

4-2 نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

4-3 نتائج اختبار فرضيات الدراسة

الفصل الرابع

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

بعد أن انتهت عملية جمع البيانات اللازمة للدراسة بواسطة أداتها تم إدخالها إلى جهاز الحاسوب، وتم تحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS). وقد تم تحليل البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، وكما يلي:

4-1 خصائص عينة الدراسة

تبين الجداول التالية النتائج التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بخصائص أفراد العينة:

أولا: العمر

الجدول (4-1)

توزيع عينة الدراسة حسب العمر

الفئات	*التكرار*	النسبة%
25 سنة فأقل	24	%11.4
26-35 سنة	113	%53.6
36-45 سنة	53	%25.1
46 – 55 سنة	13	%6.2
56 سنة فأكثر	8	%3.8
المجموع	**211**	**%100**

يلاحظ من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول السابق إن أعمار النسبة الأعلى من عينة الدراسة من المدققين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت، يتركزون في الفئة التكرارية (26–35 سنة) وشكلوا ما نسبته 53.6% من إجمالي عينة الدراسة، ثم الفئة التكرارية (36–45 سنة)، وشكلوا ما نسبته 24.6% من إجمالي حجم العينة، ثم الفئة التكرارية (45 سنة فأكثر) وشكلوا ما نسبته 25.1% من إجمالي العينة، ثم الفئة التكرارية (25 سنة فأقل) وشكلت ما نسبته 11.4% من إجمالي العينة. وتفسر الباحثة هذه النتائج إن أفراد عينة الدراسة يمتلكون النشاط الذهني والفكري والجسماني الذي يجعلهم يتعاملون بشكل دائم دون الإحساس بالتعب والإرهاق أو الإنهاك. ناهيك عن أعمارهم مناسبة لإتمام الاستبانات بالجودة المطلوبة مما يطمئن الباحثة الى سلامة البيانات التي تم جمعها لأغراض هذه الدراسة.

ثانيا: سنوات الخبرة

الجدول (4–2)

توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

الفئات	*التكرار*	النسبة%
5 سنوات فاقل	51	%24.2
6– 10 سنوات	75	%35.5
11– 15 سنة	58	%27.5
16 – 20 سنة	12	%5.7
21 سنة فأكثر	15	%7.1
المجموع	**211**	**%100**

يلاحظ من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول السابق المتعلق بخبرة المدققين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت إن 35.5 % من حجم العينة المبحوثة بلغت سنوات خبرتهم ما بين 6– 10 سنوات، فيما شكل الذين تقع خبرتهم ما بين 11– 15 سنة ما نسبته 27.5% من إجمالي عينة الدراسة، وشكل الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات ما نسبته 24.2 %. وشكل الذين تزيد نسبتهم عن 16 سنة وهم مقسمين الى فئتين معا ما نسبته 12.8 % من حجم العينة المبحوثة. وهذا مؤشر على أن عينة الدراسة تمتلك خبرات جيدة في مجال التدقيق تؤهلهم للقيام بالواجبات التي تمليها عليهم طبيعة العمل تنعكس أثارها على مستوى أداء المدققين، ومما يطمئن الباحثة أن لديهم القدرة التي تؤهلهم لمساعدة الباحث في تعبئة الاستبانات الموجهة إليهم.

ثالثا: المؤهل التعليمي

الجدول (4-3)

توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل التعليمي

الفئات	*التكرار*	النسبة%
دبلوم متوسط	2	%0.9
بكالوريوس	172	%81.5
ماجستير	30	%14.2
دكتوراه	7	%3.3
المجموع	**211**	**%100**

يلاحظ من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول السابق إن أغلبية المدققين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت هم من حملة الشهادة الجامعية الأولى (البكالوريوس) وهم الأكثر في عينة الدراسة، حيث بلغ عددهم (172) مستجيباً وبنسبة بلغت 81.5% من إجمالي حجم العينة المبحوثة، ثم جاء حملة شهادة الماجستير وشكلوا ما نسبته 14.2%. من إجمالي حجم العينة المبحوثة، ثم جاء حملة شهادة الدكتوراه وشكلوا ما نسبته 3.3% من إجمالي حجم العينة المبحوثة، وأخيرا جاء حملة الشهادة الجامعية المتوسطة (الدبلوم) وشكلوا ما نسبته 0.9 % من إجمالي حجم العينة المبحوثة. وهذا يدل على أن العاملين في مكاتب التدقيق لديهم التأهيل العلمي المناسب للقيام بأعمال التدقيق، وبدراسة هذه الخاصية فإننا نلاحظ ارتفاع مستوى التحصيل العلمي لدى عينة الدراسة من المدققين بسبب زيادة الاهتمام المتقدم للتعليم في الكويت. سيما وان العمل في هذه المكاتب يتطلب الحصول على درجة علمية مناسبة واكتساب معارف تؤهل المعنيين للتعامل مع مختلف القضايا والحالات التي تواجه هذه المكاتب، وهذا مؤشر على إن مجتمع الدراسة مؤهل علميا للإجابة على أسئلة الدراسة.

رابعا: الشهادات المهنية

الجدول (4-4)

توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية

النسبة%	*التكرار*	الفئات
%.9	2	CFA
%.9	2	CISA
%10.9	23	CMA
%23.2	49	CPA
%1.9	4	CIA
%62.1	131	لايحمل شهادة
%100	**211**	**المجموع**

يلاحظ من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول السابق إن اغلب عينة الدراسة من المدققين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت لا يحملون شهادات مهنية في التدقيق، حيث بلغ عدد المستجيبين الذين لا يحملون أي تأهيل مهني131 مستجيباً وبنسبة 62.1% من حجم العينة. في حين بلغ عدد الذين يحملون شهادة CPA ما مجموعه 49 مستجيباً وبنسبة 23.2% من حجم العينة المبحوثة، فيما بلغ الذين يحملون شهادة CMA ما مجموعه 23 مستجيباً وبنسبة 10.9 % من حجم العينة المبحوثة، فيما شكل المستجيبون الذين يحملون شهادة CIA ما نسبته 1.9% من حجم العينة المبحوثة، وشكل المستجيبون الذين يحملون شهادة CFA و CISA معا ما نسبته 1.8% من حجم العينة المبحوثة. وهذا مؤشر على أن عينة الدراسة تحتاج إلى تأهيل مهني لأن ذلك يمنحهم ميزة إضافية في القدرة على العمل في مكاتب التدقيق.

4-2 نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

الجداول التالية تبين استجابات عينة الدراسة على الفقرات الخاصة بكل مجال من مجالات الدراسة، وقد كانت على النحو التالي:

أولا: النتائج المتعلقة بالمتغيرات المستقلة: متطلبات ممارسة مهنة التدقيق

جدول (4-5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق

ت	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	مستوى الالتزام
1	**المتطلبات التشريعية**	4.44	.454	2	مرتفع
2	**المتطلبات الشخصية**	4.45	.362	1	مرتفع
3	**المتطلبات الوظيفية**	4.21	.374	3	مرتفع
	المجموع الإجمالي للدرجة الكلية	**4.36**	**.330**	**مرتفع**	

يشير الجدول (4-5) إلى أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق قد جاءت جميعها بالمستوى المرتفع وتراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين 4.45 – 4.21 وجاءت **المتطلبات الشخصية** بالمستوى المرتفع وبمتوسط حسابي بلغ 4.45 وانحراف معياري 362. ثم جاءت **المتطلبات التشريعية** بالمستوى المرتفع وبمتوسط

حسابي بلغ 4.44 وانحراف معياري 454.، وأخيرا جاءت **المتطلبات الوظيفية** بالمستوى المرتفع أيضا وبمتوسط حسابي بلغ 4.21 وانحراف معياري 374..

وتشير النتيجة العامة إلى وجود مستوى مرتفع من التأثير لمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق (المتطلبات التشريعية، والمتطلبات الشخصية، والمتطلبات الوظيفية) في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي من وجهة نظر المدققين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 4.36، في حين بلغ الانحراف المعياري العام 330. .

ومن أجل التعرف على مدى تأثير التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي بشكل مفصل وكل على حده فقد كانت النتائج على النحو الآتي:

1- النتائج المتعلقة بالمتطلبات التشريعية

جدول (4- 6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتطلبات التشريعية

ت	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	مستوى الالتزام
1	التزام المدقق الضريبي بالتشريعات الضريبية الكويتية التي تتفق مع معايير التدقيق الدولية.	4.65	.600	1	مرتفع
2	التزام المدقق الضريبي بالتشريعات الضريبية الكويتية التي تنص التزامه بالمعايير السلوكية والأخلاقية.	4.53	.712	4	مرتفع
3	التزام المدقق الضريبي بالتشريعات الضريبية الكويتية التي تنص صراحةً على وجوب تدقيق حسابات المكلفين.	4.51	.619	5	مرتفع
4	التزام المدقق الضريبي بالتشريعات الضريبية الكويتية التي تنص على إمساك الحسابات.	4.62	.638	3	مرتفع
5	التزام المدقق الضريبي بالتشريعات الضريبية الكويتية التي تؤيد الاستعانة بمدققي حسابات خارجيين في بعض القضايا الشائكة.	4.36	.818	7	مرتفع
6	التزام المدقق الضريبي بالتشريعات الضريبية الكويتية التي تتفق مع المبادئ والمعايير الدولية للمحاسبة.	4.63	.627	2	مرتفع
7	التزام المدقق الضريبي بالتشريعات الضريبية الكويتية التي توازن بين الهدف المالي والأهداف الضريبية الأخرى مثل الهدف الاقتصادي والاجتماعي.	4.06	.836	10	مرتفع
8	التزام إدارة الفحص والمطالبات الضريبية بالتشريعات الضريبية الكويتية التي تتبع مبدأ الضريبية الثابتة.	4.30	.732	8	مرتفع
9	اعتماد المدقق الضريبي على التشريعات الضريبية التي تتسم بوجود أنظمة وتعليمات واضحة.	4.51	.642	5	مرتفع
10	اعتماد المدقق الضريبي على التشريعات الضريبية التي تتصف بالثبات النسبي وعدم التغيير المستمر.	4.21	.826	9	مرتفع
	المجموع الإجمالي للدرجة الكلية	**4.44**	**.454**		**مرتفع**

يُظهر الجدول رقم (4−6) إجابات أفراد عينة الدراسة عن الفقرات التي تخص متغير المتطلبات التشريعية والمتوسطات والانحرافات المعيارية المتعلقة بها، قد تراوحت ما بين (4.65) و(4.06). وقد جاءت فقرة " التزام المدقق الضريبي بالتشريعات الضريبية الكويتية التي تتفق مع أصول مهنة المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.65) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام، وانحراف معياري بلغ (600.). وجاءت الفقرة التي تنص على أنه " التزام المدقق الضريبي بالتشريعات الضريبية الكويتية التي توازن بين الهدف المالي والأهداف الضريبية الأخرى مثل الهدف الاقتصادي والاجتماعي " بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (4.06) وهو أدنى من المتوسط الحسابي العام، وانحراف معياري بلغ (836.).

وتشير النتيجة العامة إلى أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بالمتطلبات التشريعية قد جاءت بمستوى مرتفع، وذلك من وجهة نظر المدققين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت، إذ بلغ المتوسط الحسابي 4.44 وبانحراف معياري 4540. .

وترى الباحثة أن التزام المدقق الضريبي بالمتطلبات التشريعية يفرض على تطوير نفسه مهنياً، لكي يقوم بعملية التدقيق على أكمل وجه، ومن جهة ثانية تجعل المكلف مستعداً لتدقيق حساباته فيعدها إعداداً سليماً وتفرض عليه التصريح بعدالة عن نتائج أعماله وعن الضريبة المستحقة، وهذا يؤدي في النتيجة إلى تحسين فاعلية التدقيق الضريبي.

2- النتائج المتعلقة بالمتطلبات الشخصية

جدول (4- 7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتطلبات الشخصية

ت	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	مستوى الالتزام
11	حصول المدقق الضريبي على المؤهل العلمي المناسب لممارسة مهنة التدقيق.	4.72	.488	1	مرتفع
12	توفر معايير توظيف مناسبة عند القيام بتعيين المدقق الضريبي.	4.61	.561	2	مرتفع
13	اهتمام المدقق الضريبي بتطوير مهاراته ومعارفه باستخدام ومواكبة وسائل الاتصال الحديثة.	4.27	.812	9	مرتفع
14	توفر صفات ومؤهلات علمية عند المدقق الضريبي تتفق ومعايير التدقيق المقبولة عموماً .	4.27	.660	10	مرتفع
15	التزام المدقق الضريبي بمعايير وقواعد السلوك الأخلاقي كالنزاهة والاستقامة.	4.57	.607	3	مرتفع
16	استقلالية المدقق الضريبي وحياديته وعدم انحيازه إلى المكلف أو أي جهة أخرى ذات علاقة بالتدقيق الضريبي.	4.53	.731	4	مرتفع
17	توفر الخبرة العملية في مجال المحاسبة والتدقيق عند المدقق الضريبي.	4.51	.612	5	مرتفع
18	حصول المدقق الضريبي على حوافز مجدية لتنمية الدافعية لديه لتحقيق التميز في العمل.	4.30	.627	7	مرتفع
19	قدرة المدقق الضريبي على الحكم الشخصي وامتلاكه لمهارة التفاوض كأحد معايير المفاضلة بين المدققين وتوزيع القضايا الضريبية.	4.30	.698	7	مرتفع
20	امتلاك المدقق الضريبي للتخصص العلمي المناسب في المحاسبة والتخصصات ذات العلاقة عند تعيينه.	4.42	.667	6	مرتفع
	المجموع الإجمالي للدرجة الكلية	**4.45**	**.362**	**مرتفع**	

يُظهر الجدول رقم (4-7) إجابات أفراد عينة الدراسة عن الفقرات التي تخص متغير المتطلبات الشخصية والمتوسطات والانحرافات المعيارية المتعلقة بها، قد تراوحت ما بين (4.72) و(4.27). وقد جاءت فقرة " حصول المدقق الضريبي على المؤهل العلمي المناسب لممارسة مهنة التدقيق " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.65) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام، وانحراف معياري بلغ (.488). وجاءت الفقرة التي تنص على أنه " توفر صفات ومؤهلات علمية عند المدقق الضريبي تتفق ومعايير التدقيق المقبولة عموماً " بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (4.27) وهو أدنى من المتوسط الحسابي العام، وانحراف معياري بلغ (.660).

وتشير النتيجة العامة إلى أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بالمتطلبات الشخصية قد جاءت بمستوى مرتفع، وذلك من وجهة نظر المدققين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت، إذ بلغ المتوسط الحسابي 4.45 وبانحراف معياري 362..

وترى الباحثة أن المدقق الضريبي يجب أن يحصل على المؤهل العلمي المناسب وأن يحمل الشهادة الجامعية الأولى على الأقل، وليس مجرد حصوله على دورة أو شهادة الثانوية العامة وأي شهادة علمية دون الشهادة الجامعية الأولى، وان تكون الشهادة الجامعية الأولى في المحاسبة تحديداً وأن تعذر ذلك فأي من التخصصات ذات العلاقة، كإدارة الأعمال أو التمويل أو الاقتصاد، ولكن في الوقت الحالي هناك وفرة في الحاصلين على الدرجة الجامعية الأولى في المحاسبة فهم الأجدر والأولى بهذه المهنة.

3- النتائج المتعلقة المتطلبات الوظيفية

جدول (4- 8)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتطلبات الوظيفية

ت	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	مستوى الالتزام
21	منح المدقق الضريبي الحوافز المادية والمعنوية وتوفير بيئة عمل مناسبة لممارسة مهنة التدقيق.	4.30	.759	4	مرتفع
22	وجود لجنة مركزية استشارية في مجال المحاسبة والقانون للقضايا الضريبية الشائكة في إدارة الفحص والمطالبات الضريبية.	4.03	.761	9	مرتفع
23	تامين الاستقرار الوظيفي لذوي الخبرات في التدقيق الضريبي.	4.06	.811	8	مرتفع
24	توفير الدورات الداخلية والخارجية للمدقق الضريبي.	4.09	.753	7	مرتفع
25	اهتمام المدقق الضريبي بالتدقيق الضريبي اللاحق للبيانات المالية التي تحتاج للمزيد من البحث والتحري.	4.37	.695	1	مرتفع
26	اعتماد المدقق الضريبي على أسلوب العينات في التدقيق الضريبي.	3.99	.904	10	مرتفع
27	توفير نظام كفء للمعلومات المحاسبية التي يحتاجها المدقق الضريبي.	4.37	.734	2	مرتفع
28	حصول المدقق الضريبي على شهادة مزاولة مهنة التدقيق.	4.23	.822	6	مرتفع
29	وجود لجان من المدققين الضريبيين لتدقيق القضايا الضريبية الكبرى.	4.31	.638	5	مرتفع
30	خضوع المدقق الضريبي لبرنامج تدريب كافي لمزاولة مهنة التدقيق الضريبي.	4.32	.697	3	مرتفع
	المجموع الإجمالي للدرجة الكلية	**4.21**	**.374**	**مرتفع**	

يُظهر الجدول رقم (4-8) إجابات أفراد عينة الدراسة عن الفقرات التي تخص متغير المتطلبات الوظيفية والمتوسطات والانحرافات المعيارية المتعلقة بها، قد تراوحت ما بين (4.37) و(3.99). وقد جاءت فقرة " اهتمام المدقق الضريبي بالتدقيق الضريبي اللاحق للبيانات المالية التي تحتاج للمزيد من البحث والتحري " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.37) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام، وانحراف معياري بلغ (.695). وجاءت الفقرة التي تنص على أنه " اعتماد المدقق الضريبي على أسلوب العينات في التدقيق الضريبي " بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.99) وهو أدنى من المتوسط الحسابي العام، وانحراف معياري بلغ (.904).

وتشير النتيجة العامة إلى أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بالمتطلبات الوظيفية قد جاءت بمستوى مرتفع، وذلك من وجهة نظر المدققين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت، إذ بلغ المتوسط الحسابي 4.21 وبانحراف معياري 374..

وترى الباحثة أن يخضع المدقق الضريبي قبل البدء بممارسة مهنة التدقيق الضريبي لبرنامج تدريب كافٍ من حيث عدد ونوع ملفات التدقيق ومن حيث مدة التدريب، فيجب أن يتدرب مع أكثر من مدقق ضريبي لمعرفة أساليب التدقيق المختلفة التي يمارسها هؤلاء المدققين، وكذلك يتدرب على تدقيق ملفات من قطاعات مختلفة لتكون لديه المعرفة والخبرة الكافية لممارسة المهنة، مع ضرورة الانتباه إلى إخضاع بعض الملفات الضريبية للتدقيق أكثر من لأنها تتطلب أن يدققها أكثر من مدقق ضريبي من ذوي الخبرة والكفاءة، حتى لا تقع على عاتق مدقق واحد ولا يستطيع أن يؤدي عمله على أكمل وجه.

ثانيا: النتائج المتعلقة بالمتغير التابع: تحسين فاعلية التدقيق الضريبي

جدول (4- 9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحسين فاعلية التدقيق الضريبي

ت	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	مستوى الالتزام
31	يسهم التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق في زيادة ايرادات الضريبة المقدرة بعدالة سنوياً .	3.98	.789	8	مرتفع
32	يسهم التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق في تحقق ايرادات الضريبة لما تم تقديره في الموازنة العامة سنوياً .	3.97	.804	10	مرتفع
33	يسهم التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق في تقليل مدة الدورة الضريبية بكافة مراحلها.	4.09	.753	7	مرتفع
34	يؤدي التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق إلى تخفيض عدد قضايا المنازعات الضريبية سنوياً .	4.27	.754	5	مرتفع
35	يؤدي التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق إلى زيادة في مستوى الالتزام الطوعي لدى المكلفين من خلال تقديم إقرارات صحيحة.	4.30	.813	2	مرتفع
36	يسهم التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق إلى تطوير في أساليب اعتماده على أدلة وقرائن الإثبات في إعداد تقريره.	4.29	.750	4	مرتفع
37	يسهم التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق بانجاز كافة الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين سنوياً .	4.21	.734	6	مرتفع
38	يؤدي التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق إلى تطوير أسلوبه في إعداد تقريره وصولاً إلى إبداء رأي فني محايد.	4.39	.648	1	مرتفع
39	يؤدي التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق إلى تزايد في نسبة تحصيلات الضريبة من الإيرادات المقدرة سنوياً .	3.98	.859	8	مرتفع
40	يؤدي التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق إلى مكافحة ممارسات التهرب الضريبي	4.30	.770	3	مرتفع
	المجموع الإجمالي للدرجة الكلية	**4.18**	**.496**		**مرتفع**

يُظهر الجدول رقم (4–9) إجابات أفراد عينة الدراسة عن الفقرات التي تخص المتغير التابع: تحسين فاعلية التدقيق الضريبي والمتوسطات والانحرافات المعيارية المتعلقة بها، قد تراوحت ما بين (4.39) و(.648). وقد جاءت فقرة " يؤدي التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق إلى تطوير أسلوبه في إعداد تقريره وصولاً إلى إبداء رأي فني محايد " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.39) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام، وانحراف معياري بلغ (.648). وجاءت الفقرة التي تنص على أنه " يسهم التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق في تحقق إيرادات الضريبة لما تم تقديره في الموازنة العامة سنوياً. " بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.97) وهو أدنى من المتوسط الحسابي العام، وانحراف معياري بلغ (.804).

وتشير النتيجة العامة إلى أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بالمتطلبات التشريعية قد جاءت بمستوى مرتفع، وذلك من وجهة نظر المدققين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت، إذ بلغ المتوسط الحسابي 4.18 وبانحراف معياري 496..

وترى الباحثة إن قياس فاعلية التدقيق الضريبي إذا ما أخذ بالمتطلبات التشريعية والشخصية والوظيفية للتدقيق الضريبي لمعرفة مدى التحسن، وذلك لأن تحسين فاعلية التدقيق الضريبي يعتبر من الأمور الهامة جداً لتطوير وتحسين فاعلية التدقيق الضريبي في إدارة الفحص والمطالبات الضريبية في دولة الكويت، كما ان هذا الموضوع يعتبر إضافة للمعرفة العلمية كما تتوخاها الباحثة.

3-4 نتائج اختبار فرضيات الدراسة

اختبار الفرضية الرئيسة

وتنص هذه الفرضية على أنه:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α=0.05) لالتزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي.

ولاختبار هذه الفرضية فقد قامت الباحثة باستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Regression) لمعرفة أثر التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، حيث تبين النتائج التي يتضمنها الجدول (4-10) ما يلي:

الجدول رقم (4-10)

تحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Regression) لأثر التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي

البيان	R الارتباط	R^2 معامل التحديد	F	B معامل الانحدار	df درجات الحرية	Sig مستوى الدلالة
أثر التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي	.610	.372	123.56	.916	1	.000
					209	
					210	

* يكون الإرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى (α ≤ 0.05) وقيمة F الجدولية 3.84.

يوضح الجدول رقم (4−10) أثر التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، إذ أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر ذي دلالة إحصائية لالتزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، كما أن التباين في المتغير المستقل (R) يفسر ما نسبته (.610) من التباين في المتغير التابع عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا يعني أن هناك عوامل أخرى تؤثر في فاعلية التدقيق الضريبي، أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (.372) وهذه القيمة تبين أن مقدار التحسين في فاعلية التدقيق الضريبي ناتج عن متطلبات ممارسة مهنة التدقيق، كما بلغت قيمة درجة التأثير B (.956) وهذا إشارة إلى أن هناك أثر إيجابي لمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي. وهذا يبين أن الالتزام بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق من شانها تحسين فاعلية التدقيق الضريبي والتي تتأتى من خلال اعتمادها كمنهج لمكافحة التهرب الضريبي وتحقيق مبدأ العدالة الضريبية، وزيادة الالتزام الطوعي لدى المكلفين، وإذا ما تحسنت فاعلية التدقيق الضريبي فإن هناك مجموعة من الفوائد التي سيجنيها كلٌ من الإدارة الضريبية والمكلفين على حدٍ سواء، ومن بينها زيادة الإيرادات الضريبية، وتقليص الدورة الضريبية، وتخفيض عدد قضايا المنازعات الضريبية التي تأخذ المزيد من وقت وجهد الإدارة الضريبية والمكلفين، مما يعني إن التدقيق غير الفاعل لا جدوى منه بل يعمق الفجوة بين الطرفين.

أما فيما يتعلق باختبار الفرضيات الفرعية المنبثقة عن هذه الفرضية، فإن الجداول التالية تبين النتائج التي تم التوصل إليها:

1- اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

وتنص هذه الفرضية على أنه:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α=0.05) لالتزام المدقق الضريبي **بالمتطلبات التشريعية** في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي.

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression) لمعرفة أثر التزام المدقق الضريبي **بالمتطلبات التشريعية** في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، حيث تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4-11) هذه النتائج:

جدول رقم (4-11)

نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression) للفرضية الفرعية الأولى

البيان	R الارتباط	R^2 معامل التحديد	T	B	Sig مستوى الدلالة
أثر التزام المدقق الضريبي بالمتطلبات التشريعية في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي	.558	.311	9.720	.610	0.000

* يكون الإرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) وقيمة T الجدولية 1.671.

يوضح الجدول رقم (4-11) أثر التزام المدقق الضريبي **بالمتطلبات التشريعية** في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، إذ أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة مستوى الدلالة (Sig.) بلغت (0.000) مما يعني وجود أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المدقق الضريبي **بالمتطلبات التشريعية** في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي من وجهة نظر العينة، كما أن

التباين في المتغير المستقل (R) يفسر ما نسبته (.558) من التباين في المتغير التابع عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا يعني أن هناك عوامل أخرى تؤثر في فاعلية التدقيق الضريبي، أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (.311) وهذه القيمة تبين أن مقدار التحسين في فاعلية التدقيق الضريبي ناتج عن المتطلبات التشريعية، كما بلغت قيمة درجة التأثير B (.610) وهذا إشارة إلى أن هناك أثر إيجابي للمتطلبات التشريعية في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي.

وهذا يبين أهمية اتفاق التشريعات الضريبية مع المبادئ والأعراف المحاسبية وكذلك مع معايير المحاسبة الدولية، مما يسهل من أداء المدقق الضريبي لعمله، فالمعايير المحاسبية والمبادئ والأعراف المحاسبية هي بمثابة إرشادات للعمل المحاسبي، فنتائج هذا العمل والمتمثل بالدخل المحاسبي ونتائج الأعمال تصبح محل ثقة لدى المدقق الضريبي، إذا ما أُعدت وفقاً لهذه المعايير والمبادئ، فهذا التوافق يجعل المدقق الضريبي يبدأ من حيث انتهى مدقق الحسابات وأنه يبني عمله على ما بناه، لا أن يبدأ من حيث بدأ، وهذا بطبيعة الحال يقلل من أوجه اختلاف الدخل المحاسبي عن الدخل الضريبي، وجعلها محصورة في نقاط معينة يسهل حلها والاتفاق على تكييفها وفقاً للتشريعات الضريبية، وهذا ينتج عنه بلا أدنى شك تحسيناً لفاعلية التدقيق الضريبي، لأن مخالفة التشريعات الضريبية للمبادئ والمعايير المحاسبية، تجعل المدقق الضريبي ينهج منهجاً آخر وفقاً لهذه التشريعات، مما يزيد من أعباء المهنة ويزيد من المنازعات الضريبية وتقليل الإيرادات الضريبية وتأخير تحصيلها.

2- اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

وتنص هذه الفرضية على أنه:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α=0.05) لالتزام المدقق الضريبي **بالمتطلبات الشخصية** في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي.

ولاختبار هذه الفرضية قامت الباحثة باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression) لمعرفة أثر التزام المدقق الضريبي **بالمتطلبات الشخصية** في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، حيث تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4-12) هذه النتائج:

جدول رقم (4-12)

نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression) للفرضية الفرعية الثانية

البيان	R الارتباط	R^2 معامل التحديد	T	B	Sig مستوى الدلالة
التزام المدقق الضريبي بالمتطلبات الشخصية في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي	.446	.199	7.213	.612	0.000

* يكون الإرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى (α ≤ 0.05) وقيمة T الجدولية 1.671.

يوضح الجدول رقم (4-12) أثر التزام المدقق الضريبي **بالمتطلبات الشخصية** في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، إذ أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة مستوى الدلالة (Sig.) بلغت (0.000) مما يعني وجود أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المدقق الضريبي **بالمتطلبات الشخصية** في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي من وجهة نظر العينة، كما أن التباين في المتغير المستقل (R) يفسر ما نسبته (.446) من التباين في المتغير التابع عند مستوى الدلالة (α ≤ 0.05)، وهذا يعني أن هناك عوامل أخرى تؤثر في فاعلية التدقيق

الضريبي، أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (.199) وهذه القيمة تبين أن مقدار التحسين في فاعلية التدقيق الضريبي ناتج عن المتطلبات الشخصية، كما بلغت قيمة درجة التأثير B (.612) وهذا إشارة إلى أن هناك أثر إيجابي للمتطلبات الشخصية في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي.

يتبين انه لكي تتحسن فاعلية التدقيق الضريبي فلا بد أن تتوفر للمدقق الضريبي الحوافز المادية والمعنوية وبيئة العمل المناسبة، كعامل محفز على العمل بجد واجتهاد من ناحية، ومن ناحية أخرى تؤدي إلى أن ينظر المكلف للمدقق الضريبي نظرة إحترام وتقدير، فهما يعكسان مدى أهمية الواجب الذي يقوم به المدقق الضريبي، وهذا يعمل على غرس هيبة مهنة التدقيق الضريبي في نفوس المكلفين، مما يجعلهم أكثر التزاماً وطوعيةً، وأكثر ابتعادا عن ممارسة الفساد بكافة أشكاله.

3- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

وتنص هذه الفرضية على أنه:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α=0.05) لالتزام المدقق الضريبي **بالمتطلبات الوظيفية** في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي. ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression) لمعرفة هذا أثر التزام المدقق الضريبي **بالمتطلبات الوظيفية** في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، حيث تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4-13) هذه النتائج:

جدول رقم (4-13)

نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression) للفرضية الفرعية الثالثة

البيان	R الارتباط	R^2 معامل التحديد	T	B	Sig مستوى الدلالة
أثر التزام المدقق الضريبي بالمتطلبات الوظيفية في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي	.504	.254	8.432	.668	0.000

* يكون الإرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) وقيمة T الجدولية 1.671.

يوضح الجدول رقم (4-13) أثر التزام المدقق الضريبي **بالمتطلبات الوظيفية** في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، إذ أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة مستوى الدلالة (Sig.) بلغت (0.000) مما يعني وجود أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المدقق الضريبي **بالمتطلبات الوظيفية** في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي من وجهة نظر العينة، كما أن التباين في المتغير المستقل (R) يفسر ما نسبته (.504) من التباين في المتغير التابع عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا يعني أن هناك عوامل أخرى تؤثر في فاعلية التدقيق الضريبي، أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (.254) وهذه القيمة تبين أن مقدار التحسين في فاعلية التدقيق الضريبي ناتج عن المتطلبات الوظيفية، كما بلغت قيمة التأثير B (.668) وهذا إشارة إلى الأثر الإيجابي للمتطلبات الوظيفية في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي.

يتبين أن فاعلية التدقيق الضريبي تكون من خلال تولد وتكون الإيرادات الضريبية، حيث أن الإيرادات الضريبية تمر بمرحلتين الأولى مرحلة التدقيق والتي في نهايتها يتم تقدير وفرض الضريبة من خلال التقرير الذي يعده المدقق الضريبي، والمرحلة الثانية هي مرحلة التحصيل لهذه الضرائب المقررة.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

5-1 النتائج

5-2 التوصيات

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

يمكن تلخيص أهم نتائج الدراسة وفق ما تم التوصل إليه من خلال إجابات عينة الدراسة المبحوثة في الاستبانة بما يلي:

5-1 النتائج

1- أظهرت النتائج الخاصة بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق أنها جاءت متوسطاتها جميعها بالمستوى المرتفع وجاءت المتطلبات الشخصية بالمستوى المرتفع ثم جاءت المتطلبات التشريعية بالمستوى المرتفع وأخيرا جاءت المتطلبات الوظيفية بالمستوى المرتفع.

2- تبين أهمية التزام المدقق الضريبي بالتشريعات الضريبية الكويتية التي تتفق مع أصول مهنة المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية، كما تبين أهمية التزام المدقق الضريبي بالتشريعات الضريبية الكويتية التي تتفق مع المبادئ والمعايير الدولية للمحاسبة، كذلك تبين أهمية التزام المدقق الضريبي بالتشريعات الضريبية الكويتية التي تنص على إمساك الحسابات وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة.

3- تبين أهمية حصول المدقق الضريبي على المؤهل العلمي المناسب لممارسة مهنة التدقيق، وأهمية توفر معايير توظيف مناسبة عند القيام بتعيينه، كذلك تبين أهمية التزام المدقق الضريبي بمعايير وقواعد السلوك الأخلاقي كالنزاهة والاستقامة والاستقلالية والحيادية وعدم انحيازه إلى المكلف أو أي جهة أخرى ذات علاقة بالتدقيق الضريبي. وتتفق هذه

النتيجة مع النتيجة التي توصلت إليها دراسة الزعبي، (2010) التي توصلت إلى أن هناك اثر للعوامل الأخلاقية (الصدق، الاستقامة، الأمانة، الالتزام بالقواعد الأخلاقية) في مستوى الإذعان الضريبي. كما تتفق هذه النتيجة مع النتيجة التي توصلت إليها دراسة (Moser & Evans, 2005) التي توصلت إلى أهمية قيام دافعي الضرائب بعدم التهرب الضريبي والتزامهم بالأمور الأخلاقية عند القيام بالتقدير الضريبي.

4- تبين أهمية اهتمام المدقق الضريبي بالتدقيق الضريبي اللاحق للبيانات المالية التي تحتاج للمزيد من البحث والتحري مع توفير نظام كفء للمعلومات المحاسبية التي يحتاجها المدقق الضريبي، كذلك تبين أهمية خضوع المدقق الضريبي لبرنامج تدريب كافي لمزاولة مهنة التدقيق الضريبي. وتتفق هذه النتيجة مع النتيجة التي توصلت إليها دراسة (Brouno & Feld, 2012) التي توصلت إلى أن الالتزام الضريبي من قبل دافعي الضريبي يأتي من خلال تعامل السلطة الضريبية باحترام معهم، وان استخدام الإجبار في الالتزام الضريبي سيولد ردة فعل عكسية مما يجعل دافع الضريبة يتهرب بطرق مختلفة.

5- تبين أهمية التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق لأن يؤدي إلى تطوير أسلوبه في إعداد تقريره وصولاً إلى إبداء رأي فني محايد، كما تبين أن التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق يؤدي إلى زيادة في مستوى الالتزام الطوعي لدى المكلفين من خلال تقديم إقرارات صحيحة، كذلك تبين أن التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق يؤدي إلى مكافحة ممارسات التهرب الضريبي ويسهم أيضا بتطوير في أساليب اعتماده على أدلة وقرائن الإثبات في إعداد تقريره.

6- فيما يتعلق باختبار الفرضيات فقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر ذي دلالة إحصائية لالتزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، وقد أظهرت النتائج ما يلي:

أ- وجود أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المدقق الضريبي **بالمتطلبات التشريعية** في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي من وجهة نظر العينة.

ب- وجود أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المدقق الضريبي **بالمتطلبات الشخصية** في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي من وجهة نظر العينة.

ج- وجود أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المدقق الضريبي **بالمتطلبات الوظيفية** في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي من وجهة نظر العينة.

5-2 التوصيات

توصي الباحثة بما يلي:

1- أن تهتم التشريعات الضريبية في دولة الكويت بمعايير التدقيق الدولية، ومعايير التدقيق المتفق عليها، للاستفادة منها في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، من عدة جوانب كإجراءات وأساليب التدقيق وإعداد التقرير وصفات ومؤهلات المدقق الضريبي، وحثه على بذل العناية المهنية اللازمة.

2- التأكيد على استمرار التشريعات الضريبية في دولة الكويت في الاتفاق مع المبادئ المحاسبية ومع معايير المحاسبة الدولية، وكذلك الاستمرار في النص على مسك فئات معينة

حسابات أصولية مدققة من قبل مدقق قانوني، مهما طرأ عليها من تغيير لما لهذه المتطلبات من اثر في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي في دولة الكويت.

3- ضرورة التزام إدارة الفحص والمطالبات الضريبية في دولة الكويت بمتطلبات التشريعات الضريبية لتحسين فاعلية التدقيق الضريبي.

4- يجب أن توازن التشريعات الضريبية في دولة الكويت بين الهدف المالي والأهداف الضريبية الأخرى، حتى تحقق مبدأ العدالة الضريبية لما لهذا المتطلب من اثر ايجابي في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي.

5- ضرورة التزام إدارة الفحص والمطالبات الضريبية في دولة الكويت بالمتطلبات الشخصية للمدقق الضريبي المقترحة لتحسين فاعلية التدقيق الضريبي في دولة الكويت، والمتعلقة بالتزام المعايير الأخلاقية كالنزاهة والموضوعية والاستقامة ومتطلب الاستقلال.

6- ضرورة التزام إدارة الفحص والمطالبات الضريبية في دولة الكويت بالمتطلبات الشخصية للمدقق الضريبي لتحسين فاعلية التدقيق الضريبي في دولة الكويت، والمتعلقة بالمؤهل العلمي والتخصص العلمي والخبرة الملائمة لممارسة المهنة.

7- التأكيد على التزام إدارة الفحص والمطالبات الضريبية في دولة الكويت بالمتطلبات الوظيفية لمهنة التدقيق الضريبي لتحسين فاعلية التدقيق الضريبي في دولة الكويت.

8- يجب العمل على زيادة مستوى التدريب، وزيادة الحوافز المادية والمعنوية، وتخفيف عبء العمل، وذلك من خلال إتباع أسلوب التدقيق بالعينات، وزيادة أعداد المدققين، كمتطلبات ضرورية ولها اثر في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي في إدارة الفحص والمطالبات الضريبية في دولة الكويت.

9- العمل على تحسين فاعلية نظام المعلومات المحاسبية المعمول به في إدارة الفحص والمطالبات الضريبية في دولة الكويت، ليلبي احتياجات المدققين للمعلومات المحاسبية اللازمة لإعداد التقرير بالتعديل والتقدير الضريبي بالطرق العلمية مدعماً بأدلة وقرائن الإثبات اللازمة.

10- ضرورة تشكيل لجنة استشارية في إدارة الفحص والمطالبات الضريبية في دولة الكويت بحيث تتبنى الإجابة عن أسئلة واستفسارات المدققين الضريبيين والمكلفين، لما يواجههم من مشكلات محاسبية وقانونية، مما يوفر كماً من المعلومات والإجابات الموحدة، وبما يسهم في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي في دولة الكويت.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

- ابو نصار، محمد والمشاعلة، محفوظ، والشهوان، فراس، (2009)، **محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق**، دار وائل، عمان، الأردن.

- أبو نصار، محمد، (2012)، **محاسبة الضرائب، ضريبة الدخل والمبيعات**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.

- البطريق، يونس أحمد، (2004). **النظم الضريبية**. بيروت: الدار الجامعية للنشر.

- التقرير العربي الموحد الصادر عن صندوق النقد العربي، لعام 2002.

- حوسو، محمد، (2005)، **التدقيق للأغراض الضريبية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، قسم المحاسبة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

- الخصاونة، جهاد، (2010)، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

- خميس، احمد، (2007)، تقييم الأدوات المالية بالقيمة العادلة وآثارها على قياس ضريبة الدخل مع مدخل مقترح للتطبيق في مصر. **مجلة الإدارة العامة**، العدد 5، الرياض، ص ص65-78.

- دليل مراقبي الحسابات ومكاتب تدقيق الحسابات بدولة الكويت، الصادر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، لعام 2013/2012.

- الدليمي، وليد، (2005)، **إجراءات السلطة المالية في الفحص الضريبي وأثرها في بذل العناية المهنية لمراقب الحسابات في العراق**، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد.

- الزعبي، خالد، (2010)، "أثر العوامل الأخلاقية والنفسية والاجتماعية في مستوى الإذعان الضريبي من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل في الأردن"، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، الجامعة الأردنية، المجلد 6، العدد3. ص 121-139.

- سلامه، صلاح، (2002)، **الإعداد والفحص الضريبي، تأهيل نظري، تطبيق عملي**، الطبعة الأولى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.

- الشيخ، أحلام، (2006)، **الدخل الخاضع للضريبة في مجال التجارة الالكترونية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا.

- صديق، رمضان، (2006)، **إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية**، القاهرة: دار النهضة العربية للتوزيع والنشر.

- الضابط، مأمون، (2006)، **مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سوريا**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا.

- العبادي، هيثم، (2003)، **مدى موائمة المعايير الدولية للمحاسبة وقوانين ضريبة الدخل في الأردن**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن.

- عبدالله، خالد أمين، (2007)، **علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية والعلمية-**، دار وائل للطباعة والنشر، عمان.

- عبد المنعم، السيد، (2004)، أسلوب مقترح للمحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية: دراسة ميدانية. **الإداري**، السنة 18، العدد64، ص ص 12–53.

- عبده، علي، (2006)، الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية: حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية، **مجلة العلوم الاقتصادية**، المجلد 6، العدد 24، ص119–138.

- عثمان، عبد الرزاق محمد، (2008)، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، الطبعة الأولى، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل.

- الفريجات، ياسر، (2009)، **المحاسبة في علم الضرائب**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

- القاضي، حسين، ودودح، حسين، (2009)، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن.

- قانون دعم العمالة الوطنية وتشجيعها للعمل في القطاع الخاص (بالكويت) رقم 19 لسنة 2000.

- القانون رقم 46 لسنة 2006 بشأن الزكاة ومساهمة الشركات المساهمة العامة والمقفلة في ميزانية الدولة بدولة الكويت.

- كراجه، عبدالحليم، والعبادي، هيثم، (2008)، **المحاسبة الضريبية**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (2011)، **مفاهيم التدقيق المتقدمة**، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المملكة الأردنية الهاشمية.

- محمد، عماد، ومحمد، إيمان، (2011)، الفحص الضريبي على الدخل لتحقيق وعاء مقبول في ضوء تمسك المكلفين بحساباتهم، دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، جامعة بغداد، المجلد، 6، العدد15، ص ص، 114-149.

- مرسوم ضريبة الدخل الكويتية رقم (3) لعام 1955 والتعديلات والتفسيرات الملحقة به.

- مرسوم ضريبة الدخل رقم 3 لسنة 1955 المعدل بالقانون رقم 2 لسنة 2008.

- مسعد، محمد والخطيب، خالد، (2009)، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

- معيار التدقيق الدولي رقم (310).

- معيار التدقيق الدولي رقم (400).

- معيار التدقيق الدولي رقم (300).

- معيار التدقيق الدولي رقم (200).

- معيار التدقيق الدولي رقم (320).

-معيار التدقيق الدولي رقم (230).

- معيار التدقيق الدولي رقم (710).

- معيار التدقيق الدولي رقم (500).

- معيار التدقيق الدولي رقم (700).

- ميالة، بطرس، (2010)، العوامل المؤثرة على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي، **مجلة الاقتصاد والمجتمع**، دمشق، المجلد 1، العدد 6، ص128-147.

- نور، عبد الناصر، والشريف، عليان، (2006). **المحاسبة الضريبية**، الطبعة الثالثة، عمان، دار المسيرة.

- ياسين، فؤاد، (2005)، **المحاسبة الضريبية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان.

ثانيا: المراجع باللغة الانجليزية

- Arens, A. A. Elder, R, J, & Beasley, M. S.(2006), **Auditing and Assurance Services,** Prentice Hall, USA.

- Brouno, S. & Feld, Y. (2012), "The tax authority and the taxpayers, an exploratory analysis", **Accounting and Business Research,** Vol. 27, No.3, p: 91-121.

- California Franchise Tax Board, (2003)**, Internal procedures manual, General tax audit manual**, Rev: April.

- Gray, I. and Manson, S.(2004),**The Audit process; principles, practice and cases,** Champ man and Hall, London.

- James, S. & Alley, C. (2004),**Tax compliance, self assessment and tax administration, in newzealand journal of finance and management in public service** ,v2,no 2, p: 77-91.

- Moser , Donald .V and Evans , (2005), "The Effects of Horizontal and Exchange Inequity on Tax Reporting Decisions, **Accounting and Business Research** " Vol, 7, No.4. p: 43-57.

- Nightingale, K, (2012), **Taxation Theory and Practice**, fourth edition, Pearson education limited.

- Sansing & Guenther. (2009)**,** Valuation Of The Firm in The Presence of Temporary Book-Tax Differences: The Role of Deferred Tax Assets and Liabilities , **Accounting review,** Vol, 75 ,No 4, pp: 1-12

- Sekaran, U. (2010), **Research Methods For Business**, A Skill-Building Approach. John Wiley and Sons Inc, New York.

- Somerfield, R., Anderson, H. & Brock, H. (2007), **Introduction to taxation**, Harcourt, Jovanovich, Inc, New York.

- Edward, Tower (1989), **Excise tax evasion**, comment on paragariya & narayana, public finance, Vol.44. No.3. P: 507-522, USA.

- Whittington, R. & Pany, K, (2010), **Principles of auditing and other assurance services,** 13th edition, Irwin, Boston.

ثالثا: المراجع الالكترونية

1- http://www.kuwait.tt/ArticleDetails.aspx?Id=84402. Cited on 13-9-2013.

2- sahaq8.com/vb/showthread.php?p=426. Cited on 13-9-2013.

الملحق رقم (1)

استبانة الدراسة

جامعة الشرق الأوسط

كلية الأعمال / قسم المحاسبة

بسم الله الرحمن الرحيم

أختي المستجيبة،،،

أخي المستجيب،،،

تحية احترام وتقدير،،،

استبانة حول موضوع:

مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي

(دراسة ميدانية في إدارة الفحص والمطالبات الضريبية في دولة الكويت)

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة، أرجو التعاون في الإجابة على الأسئلة الواردة في هذه الاستبانة، وذلك بوضع إشارة (×) مقابل الإجابة التي تناسب رأيكم، علما بان البيانات التي ستدلون بها سوف تعامل بسريه تامة

ولأغراض البحث العلمي وهذه الدراسة فقط.

وشكراً لتعاونكم

الباحثة

قوت جاسم يوسف حماده

القسم الأول: البيانات الشخصية

الخاصية	توزيع الخاصية
1- العمر	25 سنة فأقل ☐ 26- 35 سنة ☐ 36-45 سنة ☐ 46 – 55 سنة ☐ 56 سنة فأكثر ☐
2- سنوات الخبرة	5 سنوات فأقل ☐ 6- 10 سنوات ☐ 11-15 سنوات ☐ 16 – 20 سنة ☐ 21 سنة فأكثر ☐
3- المؤهل العلمي	دبلوم متوسط ☐ بكالوريوس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐
4- الشهادات المهنية	CFA ☐ CISA ☐ CMA ☐ CPA ☐ CIA ☐ أخرى اذكرها ☐

القسم الثاني: معلومات حول متغيرات الدراسة.

العبارات الواردة في هذه القائمة تمثل متغيرات الدراسة، يرجى قراءتها وبيان رأيكم حول مدى تأثير التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، وذلك بوضع إشارة (x) على الإجابة المحاذية لكل عبارة.

ت	العبارة	مؤثر جدا	مؤثر	مؤثر نوعا ما	غير مؤثر	غير مؤثر اطلاقا
السؤال الأول: هل يؤثر التزام المدقق الضريبي **بالمتطلبات التشريعية** في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي؟						
1	التزام المدقق الضريبي بالتشريعات الضريبية الكويتية التي تتفق مع أصول مهنة المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية.					
2	التزام المدقق الضريبي بالتشريعات الضريبية الكويتية التي تنص التزامه بالمعايير السلوكية والأخلاقية.					
3	التزام المدقق الضريبي بالتشريعات الضريبية الكويتية					

	التي تنص صراحةً على وجوب تدقيق حسابات المكلفين.					
4	التزام المدقق الضريبي بالتشريعات الضريبية الكويتية التي تنص على إمساك الحسابات وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة.					
5	التزام المدقق الضريبي بالتشريعات الضريبية الكويتية التي تؤيد الاستعانة بمدققي حسابات خارجيين في بعض القضايا الشائكة.					
6	التزام المدقق الضريبي بالتشريعات الضريبية الكويتية التي تتفق مع المبادئ والمعايير الدولية للمحاسبة.					
7	التزام المدقق الضريبي بالتشريعات الضريبية الكويتية التي توازن بين الهدف المالي والأهداف الضريبية الأخرى مثل الهدف الاقتصادي والاجتماعي.					
8	التزام إدارة الفحص والمطالبات الضريبية بالتشريعات الضريبية الكويتية التي تتبع مبدأ الضريبية الثابتة.					
9	اعتماد المدقق الضريبي على التشريعات الضريبية التي تتسم بوجود أنظمة وتعليمات واضحة.					
10	اعتماد المدقق الضريبي على التشريعات الضريبية التي تتصف بالثبات النسبي وعدم التغيير المستمر.					
السؤال الثاني: هل يؤثر التزام المدقق الضريبي **بالمتطلبات الشخصية** في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي؟						
11	حصول المدقق الضريبي على المؤهل العلمي المناسب لممارسة مهنة التدقيق.					
12	توفر معايير توظيف مناسبة عند القيام بتعيين المدقق الضريبي.					
13	اهتمام المدقق الضريبي بتطوير مهاراته ومعارفه باستخدام ومواكبة وسائل الاتصال الحديثة.					

14	توفر صفات ومؤهلات علمية عند المدقق الضريبي تتفق ومعايير التدقيق المقبولة عموماً .					
15	التزام المدقق الضريبي بمعايير وقواعد السلوك الأخلاقي كالنزاهة والاستقامة.					
16	استقلالية المدقق الضريبي وحياديته وعدم انحيازه إلى المكلف أو أي جهة أخرى ذات علاقة بالتدقيق الضريبي.					
17	توفر الخبرة العملية في مجال المحاسبة والتدقيق عند المدقق الضريبي.					
18	حصول المدقق الضريبي على حوافز مجدية لتنمية الدافعية لديه لتحقيق التميز في العمل.					
19	قدرة المدقق الضريبي على الحكم الشخصي وامتلاكه لمهارة التفاوض كأحد معايير المفاضلة بين المدققين وتوزيع القضايا الضريبية.					
20	امتلاك المدقق الضريبي للتخصص العلمي المناسب في المحاسبة والتخصصات ذات العلاقة عند تعيينه.					
السؤال الثالث: هل يؤثر التزام المدقق الضريبي **بالمتطلبات الوظيفية** في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي؟						
21	منح المدقق الضريبي الحوافز المادية والمعنوية وتوفير بيئة عمل مناسبة لممارسة مهنة التدقيق.					
22	وجود لجنة مركزية استشارية في مجال المحاسبة والقانون للقضايا الضريبية الشائكة في إدارة الفحص والمطالبات الضريبية.					
23	تامين الاستقرار الوظيفي لذوي الخبرات في التدقيق الضريبي.					
24	توفير الدورات الداخلية والخارجية للمدقق الضريبي.					
25	اهتمام المدقق بالتدقيق الضريبي اللاحق للبيانات المالية التي تحتاج للمزيد من البحث والتحري					

26	اعتماد المدقق الضريبي على أسلوب العينات في التدقيق الضريبي.					
27	توفير نظام كفء للمعلومات المحاسبية التي يحتاجها المدقق الضريبي.					
28	حصول المدقق الضريبي على شهادة مزاولة مهنة التدقيق.					
29	وجود لجان من المدققين الضريبيين لتدقيق القضايا الضريبية الكبرى.					
30	خضوع المدقق الضريبي لبرنامج تدريب كافي لمزاولة مهنة التدقيق الضريبي.					

المتغير التابع: تحسين فاعلية التدقيق الضريبي

ت	العبارة	موافق جدا	موافق	موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافق جدا
31	يسهم التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق في زيادة إيرادات الضريبة المقدرة بعدالة سنوياً.					
32	يسهم التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق في تحقق إيرادات الضريبة لما تم تقديره في الموازنة العامة سنوياً.					
33	يسهم التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق في تقليل مدة الدورة الضريبية بكافة مراحلها.					
34	يؤدي التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق إلى تخفيض عدد قضايا المنازعات الضريبية سنوياً .					
35	يؤدي التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق إلى زيادة في مستوى الالتزام الطوعي لدى المكلفين من خلال تقديم إقرارات صحيحة.					

36	يسهم التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق إلى تطوير في أساليب اعتماده على أدلة وقرائن الإثبات في إعداد تقريره.					
37	يسهم التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق بانجاز كافة الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين سنوياً .					
38	يؤدي التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق إلى تطوير أسلوبه في إعداد تقريره وصولاً إلى إبداء رأي فني محايد.					
39	يؤدي التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق إلى تزايد في نسبة تحصيلات الضريبة من الإيرادات المقدرة سنوياً .					
40	يؤدي التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق إلى مكافحة ممارسات التهرب الضريبي					

انتهت الاستبانة شاكرة لكم تعاونكم

الملحق رقم (2)

أسماء الأساتذة محكمي استبانة الدراسة

التسلسل	الاسم	الجامعة
1	الأستاذ الدكتور بشير عبد العظيم البنا	جامعة عمان العربية
2	الدكتور علي اللايذ	جامعة الشرق الأوسط
3	الدكتور احمد السكر	جامعة العلوم الإسلامية
4	الدكتور محمد حسان	جامعة عمان الأهلية
5	الدكتور عثمان النبالي	جامعة الإسراء
6	الدكتور فارس القاضي	جامعة عجلون الوطنية
7	الدكتور مصطفى شكري	جامعة البلقاء التطبيقية
8	الدكتور احمد عادل	جامعة الزيتونة
9	الدكتور حسن اليوسف	جامعة الكويت
10	الدكتور مشاري الهرشاني	جامعة الكويت
11	الدكتور نادر الجيران	كلية الدراسات التجارية
12	الدكتور طارق المنيس	كلية الدراسات التجارية
13	الأستاذة نوره الطاهر	كلية الدراسات التجارية